MIHAI MOCANU

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

TIPO MOLDOVA

MIHAI MOCANU

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Prefaţa: prof. univ. dr. Neculai Tabără

Referent ştiinţific: prof.univ.dr. Neculai Tabără

Tehnoredactare: Angelica Marcela Marcu

Coperta: Andrei Ștefanachi

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
MOCANU, MIHAI
Contabilitatea şi fiscalitatea activelor imobilizate / Mihai Mocanu. - Iaşi : Tipo Moldova, 2015
ISBN 978-606-676-810-8

657

© Tipo Moldova

Editura TipoMoldova este recunoscută academic de Consiliul Național al Cercetării Științifice pentru domeniile filologie (PN-II-ACRED-ED-2012-0285) și istorie și studii culturale (PN-II-ACRED-ED-2012-0355).

Iaşi, 2015

Editura ***Tipo Moldova,***

E-mail: office@tipomoldova.ro

www.tipomoldova.ro

MIHAI MOCANU

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE

Prefaţa: prof. univ. dr. Neculai Tabără

TIPO MOLDOVA

CUPRINS

PREFAŢA 5

CAPITOLUL I. 7

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA−REALITĂŢI ALE VIEŢII ECONOMICO-SOCIALE 7

I.1. CONTABILITATEA ŞI GESTIUNEA FISCALĂ A ENTITĂŢII 7
I.2. LEGĂTURA DINTRE CONTABILITATE ŞI FISCALITATE 14
I.3. INCIDENŢA FISCALITĂŢII ASUPRA AVERII ŞI ACTIVITĂŢII ENTITĂŢII 18

CAPITOLUL II 21

CONCEPTE FUNDAMENTALE PRIVIND ACTIVELE IMOBILIZATE 21

II.1. GENERALITĂŢI 21
II.2. CONCEPTE FUNDAMENTALE PRIVIND ACTIVELE IMOBILIZATE 23

CAPITOLUL III. 33

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA AMORTIZĂRII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 33

III.1. REGLEMENTĂRI CONTABILE ŞI FISCALE PRIVIND IMOBILIZĂRILE CORPORALE .. 33
III.2. METODE DE AMORTIZARE 44
III.2.1. Metoda amortizării liniare (AL) 44
III.2.2. Metoda amortizării degresive (AD) 48
III.2.3 Metoda amortizării accelerate (AA) 57
III.2.4. Metoda amortizării în funcţie de unităţile produse (AZ) 59
III.2.5. Metoda amortizării prin însumarea ciferelor anilor (SOFTY sau SYD) 63
III.2.6. Alte metode de amortizare 66
III.3. AMORTIZAREA CONTABILĂ ŞI AMORTIZAREA FISCALĂ 70
III.4. CONTABILITATEA AMORTIZARII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 85

CAPITOLUL IV. 87

TRATAMENTUL CONTABIL ŞI FISCAL AL UNOR SITUAŢII PARTICULARE PRIVIND IMOBILIZĂRILE CORPORALE 87

IV.1. TRATAMENTUL MODIFICĂRILOR ÎN ESTIMĂRILE CONTABILE 87
IV.2 TRATAMENTUL CHELTUIELILOR ULTERIOARE EFECTUATE LA IMOBILIZĂRILE CORPORALE 101
IV.3 TRATAMENTUL SCOATERII DIN FUNCŢIUNE, PRIN CASARE, A IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 116
IV.4. TRATAMENTUL VÂNZĂRII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 124
IV.5. TRATAMENTUL GESTIUNII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE CA URMARE A UNOR EVENIMENTE /SITUAŢII EXTRAORDINARE 129
IV.6. TRATAMENTUL APORTULUI ÎN IMOBILIZĂRI CORPORALE LA CAPITALUL ALTOR ENTITĂŢI 141
IV.7. TRATATAMENTUL COMPENSAŢIILOR DE LA TERŢI PENTRU 143
IMOBILIZĂRI CORPORALE DEPRECIATE SAU PIERDUTE 143

IV.8. TRATAMENTUL AVANSURILOR ACORDATE PENTRU IMOBILIZĂRI CORPORALE 146
IV.9. TRATAMENTUL GESTIUNII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE PRIN CONTRACTE DE LEASING 151
IV.10. TRATAMENTUL GESTIUNII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE DOBÂNDITE PRIN LEASEBACK 200
IV.11. TRATAMENTUL GESTIUNII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE ÎNCHIRIATE 209
IV.12. TRATAMENTUL GESTIUNII TERENURILOR ŞI A AMENAJĂRILOR DE TERENURI 215
IV.13. TRATAMENTUL TERENURILOR ŞI CONSTRUCŢIILOR ACHIZIŢIONATE ÎMPREUNĂ 219
IV.14. TRATAMENTUL MODIFICĂRII DESTINAŢIEI IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 219
IV.15. TRATAMENTUL IMOBILIZĂRILOR CORPORALE CASATE ŞI DESTINATE VÂNZĂRII (CESIONĂRII) 227
IV. 16. TRATAMENTUL ALTOR SITUAŢII ÎN CARE SE AFLĂ IMOBILIZĂRILE CORPORALE 229

CAPITOLUL V. **243**

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA DEPRECIERII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE **243**

V.1. CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA DEPRECIERII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE CONFORM REGLEMENTĂRILOR CONTABILE ROMÂNEŞTI 245
V.2. DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE CONFORM IFRS/IAS 249

CAPITOLUL VI. **259**

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA REEVALUĂRII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE **259**

VI.1. REEVALUAREA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE ŞI REGLEMENTĂRILE CONTABILE ROMÂNEŞTI CONFORME CU DIRECTIVELE EUROPENE 259
VI.2. METODE DE REEVALUARE A IMOBILIZĂRILOR CORPORALE 265
VI.2.1. Reevaluarea imobilizărilor corporale neamortizabile 265
VI.2.2. Reevaluarea imobilizărilor corporale amortizabile 268
VI.2.3. Reevaluarea imobilizărilor corporale complet amortizate 301
VI.2.4.Tratamentul contabil ulterior aferent rezervelor din reevaluare 303
VI.3. TRATAMENTUL FISCAL AFERENT REEVALĂRII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE. 307

CAPITOLUL VII **311**

PARTICULARITĂŢI ALE CONTABILITĂŢII ŞI FISCALITĂŢII IMOBILIZARILOR NECORPORALE **311**

VII. 1. ASPECTE GENERALE PRIVIND IMOBILIZĂRILE NECORPORALE 311
VII.2. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND IMOBILIZĂRILE NECORPORALE 314
VII. 3. CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE 328
VII. 3.1 Contabilitatea şi fiscalitatea cheltuielilor de constituire 328
VII. 3.2. Contabilitatea şi fiscalitatea cheltuielilor de dezvoltare 331
VII. 3.3. Contabilitatea şi fiscalitatea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare 336

VII.3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale 343
VII. 3.5. Contabilitatea şi fiscalitatea fondului comercial..... 348
VII.3.6. Contabilitatea şi fiscalitatea altor imobilizări necorporale 350
VII.3.7. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea imobilizărilor necorporale 355
VII.3.8. Contabilitatea şi fiscalitatea avansurilor acordate pentru imobilizări necorporale 358

CAPITOLUL VIII 363

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE 363

VIII.1. CONSIDERAŢII PRELIMINARE CU PRIVIRE LA IMOBILIZĂRILE FINANCIARE 363
VIII. 2. DEFINIREA, CARACTERISTICILE, STRUCTURA ŞI EVALUAREA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE 366
VIII.3. CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE 370
VIII.3.1. Contabilitatea şi fiscalitatea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate ... 370
VIII. 3.2. Contabilitatea şi fiscalitatea acţiunilor deţinute la entităţile asociate 372
VIII.3.3. Contabilitatea şi fiscalitatea acţiunilor deţinute la entităţi controlate în comun 374
VIII. 3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea titlurilor puse în echivalenţă..... 377
VIII. 3.5. Contabilitatea şi fiscalitatea altor titluri imobilizate 378
VIII. 3.6 Contabilitatea şi fiscalitatea certifcatelor verzi amânate..... 382
VIII.3.7. Contabilitatea şi fiscalitatea creanţelor imobilizate 384
VIII.3.8. Contabilitatea şi fiscalitatea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare 396

BIBLIOGRAFIE 403

PREFAŢA

Publicarea lucrării ***„Contabilitatea şi fiscalitatea activelor imobilizate"*** redactată de lectorul universitar doctor în economie Mihai Mocanu reprezintă un succes atât pentru autor, cât şi pentru colectivul de cadre didactice de la „Şcoala Superioară de Contabilitate" a Universităţii „Lucian Blaga" din Sibiu. Problema fundamentală a acestei cărţi are în vedere legătura dintre contabilitate şi fiscalitate care poate fi considerată de semnificaţie majoră în elaborarea normelor contabile naţionale şi internaţionale.

În unele ţări, reglementările fiscale sunt independente de cele contabile. În acestea (SUA, Marea Britanie, Olanda, Australia etc), este caracteristică ***abordarea anglo-saxonă***, în care atenţia normalizatorului este orientată spre satisfacerea nevoilor informaţionale ale investitorilor de capital, iar determinarea rezultatului fiscal rezultă din aplicarea unor reguli specifice, independente de cele utilizate în contabilitate.

În alte ţări, între contabilitate şi fiscalitate există un anumit grad de dependenţă, în sensul că fiscalitatea exercită o influenţă semnificativă asupra contabilităţii impunând reguli de evaluare. Este cazul Franţei, Germaniei, Italiei, Austriei în care există ***o abordare continental-europeană***, în care entităţile „tind" să-şi „ascundă" profitul prin subevaluare, în scopul diminuării impozitului aferent prin creşterea amortizării, ajustărilor, folosirea predilectă a unor metode de evaluare a stocurilor la ieşire etc.

În România, legătura dintre contabilitate şi fiscalitate a înregistrat un dinamism pozitiv, fără precedent. De la o dependenţă totală între acestea (sfârşitul secolului al XX-lea), s-a ajuns în ultimii ani ca regulile contabile să fie din ce în ce mai deconectate de cele fiscale, mai ales în cazul firmelor mari.

Lucrarea are o structură judicioasă care cuprinde:

– contabilitatea şi fiscalitatea - realităţi ale vieţii economico-sociale;

– concepte fundamentale privind activele imobilizate;

– contabilitatea şi fiscalitatea amortizării imobilizărilor corporale;

BCU ALBA IULIA UNIVERSITY LIBRARY

– tratamentul contabil şi fiscal al unor situaţii particulare privind imobilizările corporale;

– contabilitatea şi fiscalitatea deprecierii imobilizărilor corporale;

– contabilitatea şi fiscalitatea reevaluării imobilizărilor corporale;

– particularităţi ale contabilităţii şi fiscalităţii imobilizărilor necorporale;

– contabilitatea şi fiscalitatea imobilizărilor financiare.

Apreciem nivelul teoretic şi aplicativ al lucrării ilustrat prin cele 86 de aplicaţii, în concordanţă cu reglementările specifice româneşti şi internaţionale actuale.

În lucrare, autorul pune în evidenţă, pe de o parte, asemănările şi deosebirile conceptuale şi metodologice dintre normele şi reglementările contabile româneşti şi internaţionale, iar pe de altă parte implicaţiile fiscalităţii naţionale asupra contabilităţii româneşti, toate acestea pentru această importantă structură de avere a entităţii economice.

Este necesar de precizat că autorul are preocupări nu numai în domeniul contabilităţii şi fiscalităţii întreprinderii, ci şi în domeniul CONTABILITĂŢII DE GESTIUNE, al SISTEMELOR CONTABILE COMPARATE, al CONTABILITĂŢII CONSOLIDATE şi al CONTABILITĂŢII INSTITUŢIILOR PUBLICE.

Prezenta carte se adresează studenţilor, masteranzilor, cercetătorilor, profesioniştilor în domeniul contabilităţii, precum şi managerilor.

Prof. univ. dr. Neculai Tabără
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi

15 decembrie 2015

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

CAPITOLUL I.

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA–REALITĂŢI ALE VIEŢII ECONOMICO-SOCIALE

I.1. Contabilitatea şi gestiunea fiscală a entităţii

Existenţa biologică şi socială a omului este strict dependentă de consumul de bunuri economice, lucrări şi servicii de toate tipurile, inclusiv publice. Acestea (bunurile, lucrările şi serviciile) sunt produse de către entităţi distincte de gestiune: societăţi cu personalitate juridică, regii autonome, societăţi/companii naţionale, institute naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţi cooperatiste, asociaţii, instituţii publice şi alte persoane juridice care funcţionează pe principiile societăţilor cu personalitate juridică.

Entităţile economice (întreprinderile), pentru a-şi îndeplini misiunea lor economică şi socială, dispun de valori economice ale căror mărime şi structură corespund mărimii şi structurii propriilor activităţi.

Pentru buna administrare şi gestionare a valorilor economice de care dispun, entităţile economice au obligaţia, conform legii[1], să organizeze şi să conducă contabilitatea financiară proprie.

Contabilitatea financiară are ca obiect de gestionare ***averea entităţii economice,*** luată în totalitatea şi structuralitatea sa. Rolul ei este de a „construi" şi furniza informaţii sintetice privind poziţia financiară şi modificarea acesteia, performanţa financiară, situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de numerar ale entităţii, informaţii destinate, în principal, utilizatorilor externi, dar şi celor interni (manageri, de exemplu).

„Contabilitatea este o activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obţinute din activitatea

[1] *Legea nr.82/1991 – Legea contabilităţii*, modificată prin O.U.G. nr. 79/2014, publicată în M.Of. al României nr. 902/11.12.2014, Partea I, art.1,al.(1).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

persoanelor juridice. În acest scop, contabilitatea trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistematică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea informaţiilor cu privire la poziţia financiară şi modificarea acesteia, performanţa financiară şi alte informaţii referitoare la activitatea desfăşurată, atât pentru cerinţele interne ale acestora, cât şi în relaţiile cu investitorii prezenţi şi potenţiali, creditorii financiari şi comerciali, clienţii, instituţiile publice şi alţi utilizatori"[2].

Faptul că obiectul contabilităţii financiare este acelaşi la nivelul tuturor entităţilor economice, iar relaţiile delimitate şi evidenţiate în contabilitate au o determinare obiectivă, ele apărând la „intersecţia" entităţii cu terţii, face posibilă şi necesară standardizarea contabilităţii, adică fundamentarea ei pe bază de norme, iar, în unele cazuri, pe reglementări obligatorii privind obţinerea, comunicarea şi utilizarea informaţiilor contabile.

Obiectul şi rolul contabilităţii financiare sunt puse în evidenţă prin funcţiile contabilităţii. Acestea sunt:

- ***Funcţia de înregistrare şi prelucrare a datelor***, care constă în consemnarea, pe diverşi suporţi, respectând anumite reguli şi principii, pe baza etalonului bănesc, a existenţei, mişcării şi transformării fenomenelor economice (realităţii economice) din cadrul entităţii.
- ***Funcţia de informare***, care are în vedere furnizarea, în timp real, de informaţii către utilizatorii interni şi externi, cu privire la averea entităţii şi structura acesteia, modul de utilizare a resurselor de orice natură, volumul producţiei, nivelul costurilor şi al veniturilor etc., în scopul fundamentării deciziilor şi strategiilor economice viitoare.
- ***Funcţia de control gestionar***, ce constă în verificarea modului de gestionare şi administrare a averii entităţii, a gradului de eficienţă în acţiunea de alocare şi utilizare a resurselor, a respectării disciplinei financiare etc.
- ***Funcţia juridică***, ce se referă la faptul că documentele oferite contabilităţii de evidenţa tehnico-operativă şi documentele contabile propriu-zise pot fi folosite ca probe în justiţie, în vederea

[2] *Legea nr.82/1991 – Legea contabilităţii*, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art.2, al.(1).

soluţionării unor litigii dintre entitate şi terţe persoane, la stabilirea răspunderii materiale a diverselor persoane, toate bazate pe credibilitatea şi relevanţa informaţiei contabile. De aici şi caracterul probant al informaţiei contabile.

- ***Funcţia previzională*** care, pornind de la apariţia şi evoluţia până în prezent a entităţii, constă în capacitatea de determinare şi orientare a tendinţelor viitoare de evoluţie a proceselor şi fenomenelor economice din entitatea respectivă, în vederea proiectării volumului şi structurii activităţii pe termen scurt, mediu şi lung.

În unele ţări (multe la număr), între care şi ţara noastră, contabilitatea financiară prezintă interes major şi pentru stat care, din raţiuni fiscale, doreşte cu orice preţ să impună şi să controleze aplicarea metodelor de evaluare a diferitelor elemente ale averii entităţii, folosirea restrictivă a anumitor metode de calcul al unor indicatori (de exemplu, profitul impozabil) etc., în vederea stabilirii rezultatelor ce formează baza de impozitare. În acest context, statul – ca utilizator extern al informaţiei contabile – „ pretinde" contabilităţii să-i ofere baza de calcul pentru ***fiscalitate***, lucru posibil prin participarea statului la normalizarea contabilităţii financiare.

„Ministerul Finanţelor Publice elaborează şi emite norme şi reglementări în domeniul contabilităţii, planul de conturi general, modelele situaţiilor financiare, registrelor şi formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă, normele metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora"[3].

Fiscalitatea reprezintă "un sistem de percepere a impozitelor; ansamblul legilor, regulilor şi practicilor privind fundamentarea, calcularea şi perceperea impozitelor" [4].

Totalitatea impozitelor şi taxelor aplicate asupra veniturilor şi/sau averii persoanelor, în vederea alimentării bugetelor publice, formează ***sistemul fiscal***.

„Impozitele reprezintă o formă de prelevare a unei părţi din veniturile sau averea persoanelor fizice şi juridice la dispoziţia statului în

[3] *Legea nr.82/1991 – Legea contabilităţii*, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, art.4, al.(1).

[4] **DOBROTĂ**, N (coordonator) – *Dicţionar de economie*, Bucureşti: Editura Economică, 1999, p.212.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

vederea acoperirii cheltuielior publice. Această prelevare se va face în mod obligatoriu, cu titlu definitiv (nerambursabil) şi fără contraprestaţie directă din partea statului"[5].

Taxele reprezintă „plăţile efectuate de persoane fizice şi juridice, de regulă pentru servicii prestate acestora de către stat"[6].

Cadrul legal de administrare a impozitelor şi taxelor este reprezentat de Codul fiscal prin Legea nr. 227/2015.

În raport cu persoanele juridice, la baza fiscalităţii stau următoarele principii[7] :

- ***Principiul neutralităţii măsurilor fiscale*** în raport cu diferitele categorii de investitori şi capitaluri, cu forma de proprietate, asigurând condiţii egale investitorilor, capitalului român şi străin. Deci, se urmăreşte ca, pentru contribuabilii aflaţi în situaţii similare, să se asigure acelaşi regim fiscal.
- ***Principiul certitudinii impunerii***, conform căruia, prin elaborarea de norme juridice clare, să nu conducă la interpretări arbitrare, iar termenele, modalitatea şi sumele de plată să fie precis stabilite pentru fiecare plătitor, respectiv aceştia să poată urmări şi înţelege sarcina fiscală ce le revine, precum şi să poată determina influenţa deciziilor lor de management financiar asupra sarcinii lor fiscale. Astfel, prevederile legislative nu pot fi interpretate în favoarea, nici a statului şi nici a contribuabilului, în funcţie de anumite situaţii conjuncturale, iar evaziunea fiscală are posibilităţi restrânse (limitate la evaziunea fiscală legală).
- ***Principiul justei impuneri*** sau al ***echităţii fiscale*** conform căruia sarcina fiscală a fiecărui contribuabil trebuie stabilită pe baza puterii contributive, respectiv în funcţie de mărimea veniturilor sau a proprietăţilor acestuia.

---

[5] **VĂCĂREL**, I.(coordonator) – *Finanţe publice*, ediţia a V-a, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 2006, p. 358.

[6] **BISTRICEANU**, G. şi colab. – *Finanţele agenţilor economici*, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1995, p. 238.

[7] *Legea nr.227/2015* privind Codul fiscal, art.3, publicată în Monitorul Oficial al României, nr.688/10.09.2015, Partea I.

- ***Principiul eficienţei impunerii***, prin asigurarea de niveluri similare ale veniturilor bugetare de la un exerciţiu bugetar la altul, prin menţinerea randamentului impozitelor, taxelor şi contribuţiilor în toate fazele ciclului economic, atât în perioadele de avânt economic, cât şi în cele de criză.
- ***Principiul predictibilităţii impunerii*** prin care se asigură stabilitatea impozitelor, taxelor şi contribuţiilor obligatorii, pentru o perioadă de timp de cel puţin un an, în care nu pot interveni modificări în sensul majorării sau introducerii de noi impozite, taxe şi contribuţii obligatorii.

Aplicarea acestor principii este asigurată şi de prevederea expresă ce o conţine Codul fiscal[8]:

„ (1) Prezentul cod se modifică şi se completează prin lege, care intră în vigoare în termen de minimum 6 luni de la publicarea în Monitorul Oficial al României, Partea I.

(2) În cazul în care prin lege se introduc impozite, taxe sau contribuţii obligatorii noi, se majorează cele existente, se elimină sau se reduc facilităţile existente, acestea vor intra în vigoare cu data de 1 ianuarie a fiecărui an şi vor rămâne nemodificate cel puţin pe parcursul acelui an.

(3) În situaţia în care modificările şi/sau completările se adoptă prin ordonanţe se pot prevedea termene mai scurte de intrare în vigoare, dar nu mai puţin de 15 zile de la data publicării, cu excepţia situaţiilor prevăzute la alin (2).

(4) Fac excepţie de la prevederile alin. (1) şi (2) modificările care decurg din angajamentele internaţionale ale României."

Având în vedere faptul că impozitele şi taxele sunt prevăzute prin lege, pentru o mai bună înţelegere a acestora şi a procedurii determinării şi plăţii lor şi din perspectiva contabilităţii, se impune o prezentare şi clarificare a următoarelor elemente:

a) ***obiectul impozitului sau taxei***, reprezentat de materia impozabilă, care poate fi:
   - venitul sau profitul (impozitul pe venitul microîntreprinderilor, impozitul pe profit etc.);

[8] *Legea nr.227/2015* – Legea privind Codul fiscal, art.4.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- averea (impozitul pe terenuri, impozitul pe clădiri, impozitul pe mijloacele de transport etc.);
- activitatea sau producerea de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, importul (taxa pe valoarea adăugată, accizele, taxele vamale etc.);

b) ***subiectul impozitului sau taxei*** este însuşi contribuabilul obligat prin lege la plata impozitului, adică entitatea economică;

c) ***suportatorul impozitului sau taxei*** este persoana asupra căreia apasă efectiv impozitul sau taxa în cauză. Trebuie făcută, însă, distincţie între subiectul şi suportatorul impozitului sau taxei, întrucât sunt situaţii când aceştia coincid şi situaţii când aceştia diferă. Asfel, în cazul impozitului pe profit subiectul şi suportatorul acestuia coincid, adică entitatea, iar în cazul taxei pe valoarea adaugată suportatorul este consumatorul final, iar subiectul este entitatea, aceasta având obligaţia calculului şi a virării ei la bugetul statului;

d) ***cota sau unitatea de impunere*** ce reprezintă, fie cota procentuală ce se aplică asupra bazei de impozitare, fie suma de bani pe unitatea de măsură a cantităţii (de exemplu, accizele la ţigarete);

e) ***asieta*** sau ***modul de impunere şi percepere,*** reprezintă ansamblul măsurilor luate în vederea identificării obiectului impunerii, a stabilirii materiei impozabile şi determinării impozitului sau taxei de plată;

f) ***termenul de plată*** sau ***scadenţa,*** reprezintă data limită până la care trebuie plătit(ă) impozitul sau taxa către stat. Nerespectarea termenului atrage penalităţi care sunt împovărătoare pentru plătitor;

g) ***unitatea de impozitare*** este unitatea monetară în care se exprimă obiectul impozabil (leul sau o monedă străină, după caz);

h) ***unitatea de plată*** a impozitelor şi taxelor este ***leul.*** Dacă sumele de plată sunt exprimate într-o monedă străină (valută), atunci acestea se convertesc în lei, după reguli precise, reglementate şi ele juridic;

i) ***facilităţile fiscale*** ce cuprind scutiri de plată, amânări de plată, eşalonări ale plăţilor etc. şi fac parte din măsurile de politică economică, financiară şi socială a statului.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

Fiscalitatea influenţează deciziile de afaceri. Pe de o parte, statul, prin politica de încurajare economică, prevede diverse facilităţi fiscale, subvenţii pentru dezvoltarea sectoarelor economice deficitare, măsuri şi resurse pentru acţiuni de protecţie socială etc., iar pe de altă parte, entităţile urmăresc şi contabilizează impactul acestor măsuri de încurajare economică asupra propriilor averi.

Deşi sunt două realităţi distincte, contabilitatea şi fiscalitatea se întâlnesc la nivelul fiecărei entităţii. Principial, contabilitatea ar trebui să fie în slujba doar a întreprinderii, în scopul bunei gestionări şi administrări a averii acesteia, iar fiscalitate, un atribut al statului. În mod real, fiscalitatea, ca atribut al statului, cere contabilităţii, prin reguli şi norme precise, emanate tot de stat, să aplice reguli de evaluare şi calcul restrictive în determinarea unor indicatori cu implicaţii fiscale şi să-i pună la „dispoziţie", prin instrumentele sale (bilanţ, cont de profit şi pierderi etc.), toate informaţiile de care administraţia fiscală are nevoie.

De fapt, întreaga filosofie a contabilităţii şi fiscalităţii entităţii are la bază conceptele de *„rezultatul exerciţiului"* şi *„rezultatul impozabil"*.

Rezultatul exerciţiului, denumit şi ***rezultatul contabil brut (RC)*** se determină ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă (V) şi cheluielile efectuate în scopul realizării acestor venituri (C). Acesta este interesul entităţii.

$$RC = V - C.$$

Rezultatul impozabil (RI), denumit şi ***rezultatul fiscal***, se obţine prin corectarea rezultatului contabil brut cu cheltuielile nedeductibile (C_{ND}) şi cu deducerile fiscale/ veniturile neimpozabile (V_{NIMP}). Acesta este interesul statului (administraţiei fiscale).

„Rezultatul fiscal se calculează ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile înregistrate conform reglementărilor contabile aplicabile, din care se scad veniturile neimpozabile şi deducerile fiscale şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile".[9]

$$RI = V - C - V_{NIMP}/D_F + C_{ND}$$

[9] *Legea nr.227/2015* privind Codul fiscal, art.19

Rezultatul fiscal se calculează trimestrial/anual, cumulat de la începutul anului fiscal.

Anul fiscal în România este anul calendaristic.

Fără îndoială, contabilitatea va sprijini încă mult timp fiscalitatea la nivelul entităţii, pe costurile acesteia.

I.2. Legătura dintre contabilitate şi fiscalitate

Orientarea şi dezvoltarea economică ale unei naţiuni îşi au ca susţinător central ***fiscalitatea.***

Încă din perioada interbelică, politicile economice ale ţărilor occidentale implică „pilotarea" economiilor naţionale prin articularea politicii privind angajarea forţei de muncă, a politicii salariale, a politicii de investiţii şi a politicii privind importurile şi exporturile. Articularea acestor politici nu conduce întotdeauna la o justiţie fiscală.

Administraţia publică este responsabilă cu politica economică a ţării. Pentru a-şi atinge obiectivele economice, administraţia publică are nevoie de informaţii financiar-contabile. Pentru a se asigura de obţinerea informaţiilor de care are nevoie, statul se implică în procesul de normalizare contabilă.

Nevoile informaţionale ale statului (administraţiei publice), exprimate în termeni de variabile economice ce trebuie măsurate, se referă, în principal, la:

- măsurarea producţiei de bunuri, lucrări şi servicii şi utilizarea acestei producţii în consum (intermediar şi final), în investiţii, la export etc.;
- măsurarea veniturilor generate de producţie şi repartizarea acestor venituri între participanţii – direcţi sau indirecţi – la producţia socială: acţionari/asociaţi, salariaţi, entităţile economice înseşi, creditori, stat etc.;
- măsurarea acumulării (investiţiilor) şi a modului de finanţare (autofinanţare sau împrumuturi), descrierea averii, a evoluţiei structurii acesteia şi a relaţiilor financiare între entităţi.

În calitatea sa de utilizator al informaţiei financiar-contabile, statul este reprezentat de administraţia fiscală. Pentru a-şi îndeplini

BCU/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

misiunea sa, administraţia fiscală pretinde contabilităţii, în întregul său (contabilitatea curentă şi lucrările periodice de sinteză), să prezinte, înainte de toate, realitatea faptelor în contextul stabilirii bazei de calcul al impozitelor şi taxelor.

În acest fel s-a statuat şi a evoluat un anume tip de relaţie între ***contabilitate*** şi ***fiscalitate***, relaţie ce explică raportul, de moment sau în dinamică, dintre acestea.

Diversitatea sistemelor contabile naţionale, însă, pune în mod clar câteva probleme:

- compararea situaţiilor (rapoartelor) financiar-contabile ale entităţilor din diferite ţări care aplică pentru elaborarea lor norme naţionale, este dificilă;
- dezvoltarea marilor pieţe financiare şi interconectarea economiilor naţionale au făcut ca aceste probleme de comparaţie să capete o mare acuitate;
- nevoia investitorilor de a confrunta performanţele financiare ale entităţilor de naţionalităţi diferite este tot mai acută şi mai imperativă în orientarea propriilor investiţii;
- necesitatea apropierii practicilor contabile din diferitele ţări ale lumii şi orientarea spre un sistem contabil mondial aplicabil tuturor entităţilor, indiferent de dimensiune, sector de activitate, sistem politic şi apartenenţă naţională.

Dar, diferenţierea sistemelor contabile naţionale este influenţată şi de fiscalitate.

Relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate este o relaţie complexă, în timp şi spaţiu geografic.

În perioada imediat-postbelică, Charles Penglaou aprecia relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate astfel: „Fiscalitatea este pentru contabilitate ceea ce snobismul este pentru artă. Nu trebuie să spunem despre fiscalitate cuvinte prea generoase, deoarece ea a făcut mult rău contabilităţii. Dar nici nu trebuie să o vorbim prea mult de rău deoarece ea a adus mult bine contabilităţii" .[10]

[10] **FELEAGĂ**, N. (coordonator) – *Contabilitatea aprofundată*, Bucureşti: Editura Economică, 1996, p. 373.

BCU "ALEXANDRU IOAN CUZA" UNIVERSITY LIBRARY

Este evidentă starea de conflict dintre contabilitate şi fiscalitate, dar la fel de evidentă este şi nevoia convieţuirii acestora.

În timp, atât contabilitatea cât şi fiscalitatea au făcut eforturi uriaşe în demersul lor de a-şi stabili şi defini propriile norme, concretizate astăzi în „dreptul contabil" şi „dreptul fiscal".

Aşa că, în prezent, s-a ajuns de la o poluare fiscală a contabilităţii la deconectarea, de suprafaţă sau de profunzime, după caz, a contabilităţii de fiscalitate. Altfel spus, deşi contabilitatea şi fiscalitatea sunt într-un conflict perpetuu, ele convieţuiesc. Această convieţuire este posibilă prin armonizarea legislativă în beneficiul şi al entităţii şi al statului. Armonizarea legislativă a condus, în cele mai multe cazuri, la încheierea unui armistiţiu între contabilitate şi fiscalitate. Legătura dintre contabilitate şi fiscalitate poate fi considerată, în unele ţări, de importanţă notabilă în elaborarea normelor contabile naţionale.

În unele ţări, reglementările fiscale sunt independente de reglementările contabile. În acestea (SUA, Marea Britanie, Olanda, Australia etc.), atenţia normalizatorului este orientată spre satisfacerea nevoilor informaţionale ale investitorilor de capital, iar determinarea rezultatului fiscal rezultă din aplicarea unor reguli specifice fiscalităţii, independente de cele utilizate în contabilitate.

În alte ţări, între contabilitate şi fiscalitate există un anumit grad de dependenţă, în sensul că fiscalitatea exercită o influenţă semnificativă asupra contabilităţii, impunând reguli de evaluare şi măsurare. Este cazul Franţei, Germaniei, Italiei, Austriei etc., unde entităţile „tind" să-şi „ascundă" profitul prin subevaluare, în scopul diminuării impozitului aferent, prin artificii şi inginerii contabile (creşterea amortizării, ajustărilor şi provizioanelor, folosirea predilectă a unor metode de evaluare a stocurilor la ieşire etc.).

Astfel, pe plan mondial, relaţia dintre contabilitate şi fiscalitate este caracterizată de două stări fundamentale:

- în unele ţări se manifestă o deconexiune între rezultatul contabil şi cel fiscal;
- în alte ţări, într-o măsură mai mică sau mai mare, se înregistrează o aliniere a normelor contabile la normele fiscale. Măsura mai mare sau mai mică de influenţă a fiscalităţii asupra contabilităţii se exprimă prin impactul juridicului asupra

BCU "ION IONESCU DE LA BRAD" LIBRARY

conturilor. Legătura dintre contabilitate şi fiscalitate reflectă tocmai raportul (de conflict sau convieţuire necesară) dintre acestea.

În România, legătura dintre contabilitate şi fiscalitate a înregistrat un dinamism pozitiv, fără precedent. De la o dependenţă totală a contabilităţii de fiscalitate (la sfârşitul secolului trecut), s-a ajuns, în ultimii ani, ca regulile contabile să fie din ce în ce mai deconectate de cele fiscale, mai ales în cazul firmelor mari.

Este arhicunoscut faptul că, pentru multe entităţii, pentru mulţi administratori şi pentru o mare parte a populaţiei ţării noastre, fiscalitatea este percepută de o manieră negativă, fiind considerată ca un obstacol în iniţierea şi/sau derularea unor afaceri profitabile. Această atitudine este absolut de înţeles, dar nu trebuie neglijat faptul că orice sarcină fiscală asupra unei persoane (fizice sau juridice) este rezultatul cheltuielilor impuse de serviciile şi prestaţiile publice, cheltuieli ce nu pot fi făcute în afara resurselor bugetare constituite tocmai pe seama impozitelor, taxelor şi a diverselor contribuţii ale acestor persoane la bugetele publice. În plus, însăşi munca de contabilitate este percepută predominant prin latura ei fiscală. Cu toate acestea, nu se poate nega legătura necesară (cel puţin pentru o anumită perioadă) dintre contabilitate şi fiscalitate. Mai ales în cazul entităţilor mici şi mijlocii, fiscalitatea foloseşte informaţiile contabile ca bază de calcul sau punct de plecare în stabilirea sarcinilor fiscale. Din considerente de oportunitate şi eficienţă, contabilitatea acceptă, chiar ea, aplicarea unor reguli fiscale în obţinerea şi prezentarea informaţiilor contabile. De aici şi justificarea conectării, de un anumit grad, a contabilităţii şi fiscalităţii, mai ales la entităţile mici şi mijlocii, prin evitarea ţinerii a două evidenţe paralele: cea contabilă şi cea fiscală, acestea fiind realizate de o singură persoană. La firmele mari şi mai ales la cele cotate la bursă, unde informaţiile contabile trebuie să satisfacă, în primul rând, cerinţele utilizatorului-investitor şi unde calitatea informaţiei contabile este primordială, în măsura în care regula fiscală denaturează această informaţie, este necesară ţinerea separată a celor două evidenţe (contabilă şi fiscală), acestea conducând, prima – la creşterea credibilităţii şi relevanţei datelor şi informaţiilor din contabilitatea curentă şi din documentele contabile de sinteză şi, secunda – la o justă impunere fiscală.

În concluzie, legătura dintre contabilitate şi fiscalitate este o realitate actuală, dar de grade diferite în timp şi spaţiu, într-un proces continuu de reaşezare, totul în favoarea contabilităţii. Pe măsură ce normalizarea contabilă din ţara noastră are la bază normele contabile internaţionale şi raportul contabilitate-fiscalitate are o altă abordare, iar fiscalitatea o altă percepţie, devenind chiar un act de conştiinţă instituţională şi cetăţenească.

Acesta este contextul abordării ideilor, conceptelor şi soluţiilor în ceea ce priveşte contabilitatea şi gestiunea fiscală a entităţii, având în vedere, atât normele naţionale de contabilitate şi fiscalitate, cât şi Directivele europene şi Standardele Internaţionale de Contabilitate (IAS) şi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS).

I.3. Incidenţa fiscalităţii asupra averii şi activităţii entităţii

Problematica fiscalităţii la nivelul unui stat este una complexă. Ea vizează, atât persoanele fizice, cât şi persoanele juridice. În cazul persoanelor fizice, fiscalitatea este oarecum simplă, întrucât se realizează pe bază de reglementări naţionale, zonale şi locale precise şi are ca obiect veniturile şi/sau averea acestor persoane (familii) sau gradul de beneficiere de către populaţie de anumite prestaţii din partea statului.

În cazul persoanelor juridice, fiscalitatea, deşi vizează averea şi activitatea fiecărei entităţii, este foarte complexă întrucât:

- obiectul fiscalităţii (materia impozabilă) este mult mai diversificat(ă) şi se poate afla într-o multitudine de situaţii, fiecare fiind reglementată distinct;
- suportatorul şi subiectul fiscalităţii pot coincide sau pot diferi;
- „atitudinea" entităţii faţă de propria-i activitate este orientată sau impusă prin reglementări fiscale precise şi clare;
- pentru acelaşi fenomen economic dar aflat în situaţii (ipostaze) diferite în cadrul aceleiaşi entităţii, se aplică reglementări fiscale diferite;

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- la nivelul fiecărei entităţii, modul de articulare a politicilor privind angajarea forţei de muncă, salarizarea acesteia, investiţiile, importurile, exporturile etc. diferă faţă de cel naţional şi, în consecinţă, diferă şi măsurile fiscale;
- dinamismul mediului economic impune, la toate nivelurile economice, instrumente fiscale adecvate;
- normele naţionale de fiscalitate cu aplicabilitate la nivelul entităţilor sunt emise în conformitate cu Directivele europene şi Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS);
- modul de abordare contabilă a unor fapte şi fenomene la nivelul entităţii este, de multe ori, dependent de fiscalitate;
- măsurarea producţiei de bunuri, lucrări şi servicii, măsurarea veniturilor generate de producţie dar şi a cheltuielilor impuse de aceasta, evaluarea elementelor de avere şi calculul unor indicatori în vederea stabilirii rezultatelor ce formează baza de impozitare sunt impuse şi controlate de către stat în interes fiscal, deşi ele sunt un atribut al contabilităţii financiare a întreprinderii;
- fiscalitatea are o sferă mult mai mare decât sistemul de impozite şi taxe, ea cuprinzând şi contribuţiile entităţii la bugetele publice;
- tratamentul fiscal al unor elemente aparţinând entităţii este diferenţiat în funcţie de limitele între care se plasează sau de nivelurile de manifestare a acestora;
- calendarul obligaţiilor fiscale ale entităţilor este atât de diferenţiat pe cât de diferenţiat este sistemul de impozite şi taxe la care este supusă fiecare entitate, funcţie de specificul său.

Problematica contabilităţii şi fiscalităţii entităţii impune, deopotrivă, atât abordări (tratamente) contabile, cât şi abordări fiscale asupra averii şi activităţii entităţii. Comportă, prin urmare, tratamente contabile şi tratamente fiscale toate structurile de avere ale entităţii (activele, capitalurile proprii şi datoriile), dar şi activităţile în care acestea sunt antrenate.

Concret, suntem în faţa contabilităţii şi fiscalităţii imobilizărilor, stocurilor, creanţelor, trezoreriei, capitalurilor proprii, datoriilor, cheltuielilor, veniturilor şi rezultatului. A nu se înţelege că orice abordare

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

contabilă a acestor elemente comportă şi abordări fiscale. Mai mult, unele abordări contabile sunt conectate la mai multe abordări fiscale.

De aceea, ordinea tratării lor este rezultatul conectării contabilităţii financiare la fiscalitate, neţinând cont de delimitările structurale şi conceptuale ale elementelor.

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL II
CONCEPTE FUNDAMENTALE PRIVIND ACTIVELE IMOBILIZATE

II.1. Generalităţi

Conform teoriei partidei duble, averea entităţii se reprezintă în situaţiile financiare prin prisma structurilor calitative de ***active***, pe de o parte şi ***capitaluri proprii*** şi ***datorii,*** pe de altă parte, iar ecuaţia partidei duble este de forma:

Active = Capitaluri proprii + Datorii

„Cadrul general conceptual pentru raportarea financiară IASB" (International Accounting Standard Board) defineşte ***activul*** ca fiind o resursă:

a) controlată de entitate ca rezultat al unor evenimente trecute; şi
b) din care se preconizează că vor decurge beneficii economice viitoare pentru entitate.

Resursele controlate de entitate sunt valorile materiale şi băneşti de care dispune aceasta şi care compun averea ei.

Beneficiile economice viitoare reprezintă potenţialul de a contribui, direct sau indirect, la fluxul de numerar şi de echivalente de numerar către entitate. Acest potenţial poate fi unul productiv, făcând parte din activităţile de exploatare ale entităţii. De asemenea, se poate transforma în numerar sau echivalente de numerar sau poate avea capacitatea de a reduce ieşirile de numerar, cum ar fi un proces alternativ de producţie care micşorează costurile.

Fluxul de numerar reprezintă ansamblul ***operaţiilor monetare*** (încasări şi plăţi curente) şi ***financiare*** (credite bancare pe termen scurt) pe care le efectuează entitatea pentru asigurarea mijloacelor băneşti şi efectuarea decontărilor curente.

„Echivalentele de numerar reprezintă investiţii pe termen scurt foarte lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare valorii" [11] (acţiuni, obligaţiuni, cecuri, efecte comerciale, timbre poştale şi fiscale, tichete de masă, bonuri valorice de combustibil etc.).

În funcţie de natura lor economică, modul de utilizare şi lichiditatea elementelor ce le compun, activele se structurează în:

- active imobilizate;
- active circulante.

Deşi „Cadrul general conceptual IASB pentru întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare" nu defineşte explicit activele imobilizate (IFRS 5 „ Activele imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţii întrerupte" defineşte ***activul imobilizat*** ca fiind „un activ care nu corespunde definiţiei unui activ circulant"), pornind de la definiţia dată activelor, putem particulariza definiţia activelor imobilizate prin prisma IAS 16 "Imobilizări corporale", IAS 17 "Contracte de leasing", IAS 38 „Imobilizări necorporale", IAS 40 „Investiţii imobiliare", astfel: ***activele imobilizate reprezintă resurse controlate de întreprindere care îndeplinesc simultan următoarele condiţii:***

- ***sunt generatoare de beneficii economice viitoare pe o perioadă mai mare de un an;***
- ***sunt deţinute în vederea utilizării pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;***
- ***sunt dobândite spre a fi utilizate şi nu destinate comercializării.***

Legislaţia contabilă românească defineşte în mod expres activele imobilizate. „Activele imobilizate sunt active generatoare de beneficii economice viitoare şi deţinute pe o perioadă mai mare de un an."[12]

Un element de active imobilizate poate fi recunoscut (încorporat în bilanţ sau în situaţia veniturilor şi cheltuielilor) dacă şi numai dacă:

a) este probabilă generarea de beneficii economice viitoare aferente elementului pentru entitate; şi
b) costul elementului poate fi evaluat în mod fiabil (complet, neutru şi fără erori).

---

[11] *IAS 7*, Situaţia fluxurilor de trezorerie, punctul 6.

[12] *O.M.F.P.nr. 1802/29.12.2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare consolidate, Secţiunea 4.4, pct.138.

În funcţie de forma pe care o îmbracă şi destinaţia pe care o capătă, activele imobilizate se structurează în: imobilizări necorporale, imobilizări corporale şi imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale denumite şi ***active intangibile*** sau ***nemateriale*** cuprind activele identificabile nemonetare, fără fond economic fizic (suport material). Un activ se identifică într-o imobilizare necorporală atunci când:

a) este separabil, adică poate fi separat sau divizat de entitate şi vândut, transferat, cesionat, printr-un contract de licenţă, închiriat sau schimbat, fie individual, fie împreună cu un contract, un activ sau o datorie aferent (ă); sau

b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii[13].

Imobilizările corporale denumite şi ***active fixe tangibile*** sau ***imobilizări materiale*** sunt active nemonetare care au un suport material (corporal) şi care:

- sunt deţinute în vederea utilizării pentru producerea sau funizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative; şi
- se preconizează a fi utilizate pe parcursul mai multor perioade[14].

Imobilizările financiare reprezintă investiţii financiare care cuprind acţiuni şi alte titluri cumpărate şi deţinute pe termen lung în capitalul altei entităţi, în scopul obţinerii de avantaje economice sub forma veniturilor financiare şi a controlului şi influenţei notabile exercitate asupra entităţii respective.

II.2. Concepte fundamentale privind activele imobilizate

Pentru înţelegerea aspectelor - *contabil şi fiscal* - legate de activele imobilizate, se impune clarificarea unui sistem noţional (categorial) cu privire la aceste active: valoare contabilă, cost istoric,

---

[13] *IAS 38 Imobilizări necorporale*, punctul 8 şi IFRS 3 Combinări de întreprinderi, Anexa A.

[14] *IAS 16 Imobilizări corporale*, punctul 6.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

valoare justă, valoare de inventar, depreciere, valoare amortizabilă, amortizare, ajustare, valoare recuperabilă, valoare de utilizare, valoare reziduală, valoare realizabilă, valoare realizabilă netă, valoare actualizată, valoare reevaluată, durată normală de utilizare, durată de viaţă economică, durată de viaţă utilă, regim de amortizare, baza fiscală a unui activ (sau a unei datorii).

Valoarea contabilă este „valoarea la care un activ este recunoscut după ce se deduc deprecierea (amortizarea) cumulată şi pierderile cumulate din depreciere" (IAS 16.6, IAS 36.6, IAS 38.8* (*Standardul şi punctul/anexa din standard ce defineşte noţiunea) sau „valoarea la care un activ este recunoscut în situaţia poziţiei financiare" (IAS 40.5, IAS 41.8).

Valoarea contabilă este reprezentată de costul de achiziţie, costul de producţie sau altă valoare care substituie costul, diminuată cu amortizarea cumulată până la acea dată, precum şi cu ajustările cumulate din depreciere.[15]

În momentul dobândirii activelor imobilizate, valoarea contabilă corespunde costului istoric.

Costul istoric, potrivit Cadrului general conceptual pentru raportarea financiară (CF.4.55, litera (a)), reprezintă „o bază de evaluare conform căreia activele sunt înregistrate la suma în numerar sau echivalente de numerar plătită sau la valoarea justă a contraprestaţiei oferite pentru a le dobândi" (CF reprezintă referinţele la Cadrul general conceptual).

Costul istoric capătă statutul de valoare contabilă de intrare sau valoare la prima înregistrare.

Concret, funcţie de modalitatea de dobândire a activului imobilizat, costul istoric se identifică cu:

- *costul de achiziţie*, pentru activele dobândite cu titlu oneros (prin cumpărare);
- *costul de producţie*, pentru activele dobândite din producţia proprie (autoproducţie);

[15] *O.M.F.P. nr.1802/29.12.2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4, pct.140.

- *valoarea de aport*, pentru activele aduse de către acţionari/asociaţi la formarea sau creşterea capitalului social;
- *valoarea justă*, pentru activele dobândite cu titlu gratuit (transferuri, donaţii, plus la inventariere etc).

Costul de achiziţie este format din:

- preţul de cumpărare;
- taxe vamale şi alte taxe nedeductibile;
- costul de amenajare a amplasamentului;
- costul de transport şi manipulare;
- costul de asamblare-instalare;
- diverse onorarii (arhitecţi, avocaţi, ingineri);
- costurile nete de testare a funcţionării corecte a activului (din costurile totale de testare a funcţionării corecte se deduc încasările nete provenite din vânzarea efectelor obţinute în timpul aducerii activului la condiţiile de funcţionare conform parametrilor proiectaţi);
- câştigurile (beneficiile) angajaţilor care rezultă direct din achiziţia activului;
- alte costuri delimitate în mod direct (conjuncturale), ca de exemplu, dobânzile dacă achiziţia este finanţată din împrumuturi, costul estimat pentru demontarea şi mutarea activului, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentului, în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion. Din totalul acestor costuri se deduc reducerile comerciale primite.

Costul de producţie este format din:

- costul de achiziţie al materiilor prime şi materialelor consumate în mod implicit la obiectivul de investiţie dat;
- costurile directe de prelucrare (manopera);
- alte costuri delimitate şi identificate în mod direct pe investiţia respectivă (de exemplu, dobânzile, dacă investiţia este finanţată din împrumuturi);
- costurile indirecte de producţie, atribuite în mod raţional şi proporţional obiectivului de investiţie respectiv;
- costul cantităţilor normale de deşeuri, rebuturi, muncă şi alte resurse;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Valoarea de aport se stabileşte prin evaluare şi depinde de preţul pieţei, starea în care se află activul, amplasarea şi utilitatea acestuia.

Valoarea justă este „valoarea la care ar putea fi tranzacţionat un activ, decontată o datorie sau schimbat un instrument de capitaluri proprii acordat, între părţi intresate şi în cunoştinţă de cauză, în cadrul unei tranzacţii desfăşurate în condiţii obiective" (IFRS 2.A).

Conform IFRS 13 „Evaluarea la valoarea justă", valoarea justă, în calitate de concept contabil, este definită drept preţul care ar fi primit ca urmare a vânzării unui activ sau preţul care ar fi plătit pentru a transfera o datorie printr-o tranzacţie normală între participanţii pe piaţă la data evaluării.

Valoarea justă a unei imobilizări corporale trebuie să ia în calcul abilitatea entităţii de a genera beneficii economice prin folosirea activului în cea mai bună şi valoroasă utilizare a sa, sau prin vânzarea activului unui cumpărător care îl va folosi în condiţiile menţionate. Cea mai bună şi mai valoroasă utilizare a unui activ este posibilă fizic, permisă legal şi fezabilă financiar.

Utilizarea curentă a activului corporal este cea mai bună şi mai valoroasă doar dacă piaţa şi/sau alţi factori arată că o utilizare alternativă a acelui activ nu îi va maximiza valoarea.

Valoarea de inventar este valoarea stabilită cu ocazia efectuării inventarierii activului şi se determină în funcţie de utilitatea şi starea acestuia, de preţul pieţei şi de diverşi factori conjuncturali. Ea este o valoare actuală a activului şi se înscrie în listele de inventariere.

La inchiderea exerciţiului financiar, valoarea contabilă se compară cu valoarea de inventar (actuală), iar în urma acestei comparaţii poate rezulta una din următoarelor situaţii:

1. dacă valoarea de inventar este *mai mare* decât valoarea contabilă se obţine un *plus de valoare* care, conform principiului prudenţei, *nu* se înregistrează în contabilitate;
2. dacă valoarea de inventar este *mai mică* decât valoarea contabilă se obţine un *minus de valoare* (depreciere), care se înregistrează în contabilitate astfel:
   a) sub forma unei *amortizări suplimentare*, dacă deprecierea este ireversibilă (uzură fizică şi/sau uzură morală);
   b) prin *ajustări* pentru deprecierea sau pierderea de valoare

BCU "CAROL I" BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

a imobilizărilor, dacă deprecierea este reversibilă (diminuarea preţurilor, scăderea cursului valutar, scăderea cotaţiilor la bursă etc.).

În *contabilitatea curentă* activele imobilizate se înregistrează la valoarea lor de intrare (costul istoric), iar în *bilanţ*, la valoarea contabilă, adică la valoarea de intrare diminuată cu amortizările şi ajustările pentru deprecierea sau pierderea de valoare, cumulate.

Deprecierea reprezintă „alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga sa durată de viaţă utilă" (IAS 16.6, IAS 36.6).

Valoarea amortizabilă este „Costul unui activ sau o altă valoare care înlocuieşte costul (în situaţiile financiare) minus valoarea reziduală a activului" (IAS 16.6, IAS 36.6, IAS 38.8).

Conform legislaţiei româneşti contabile actuale, ***valoarea amortizabilă*** este valoarea de intrare sau valoarea reevaluată a imobilizărilor.[16]

Valoarea amortizabilă este reprezentată de cost sau de altă valoare care substituie costul (de exemplu, valoarea reevaluată).[17]

Amortizarea este deprecierea ireversibilă.

Amortizarea este atât un element al costului care afectează rezultatul exerciţiului financiar, cât şi un element rectificativ al valorii de intrare a activului, prin care se determină valoarea contabilă a acestuia şi care se recunoaşte în bilanţ. Prin urmare, amortizarea poate fi abordată ca:

a) proces de transfer/repartizare a costurilor iniţiale ale imobilizărilor asupra cheltuielilor exerciţiului pe întreaga lor viaţă utilă;

Amortizarea reprezintă alocarea sistematică a valorii amortizabile a unui activ pe întreaga durată de utilizare economică.[18]

---

[16] *OMFP.nr. 1802/29.12.2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4, pct.238 (1).

[17] *OMFP.nr. 1802/29.12.2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4, pct. 139 (2).

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITARĂ

b) proces de corecţie a valorilor iniţiale ale imobilizărilor. Prin acest proces amortizarea este constatarea contabilă a pierderii de valoare de către activele imobilizate ca urmare a uzării lor fizice şi morale, iar valoarea acestora este readusă la o valoare apropiată de realitate;

c) sursă de finanţare a reînnoirii imobilizărilor, fiind recuperată pe seama preţurilor efectelor economice obţinute prin folosirea activelor imobilizate, cu ocazia vânzării acestor efecte.

Însuşi procesul de amortizare constă în *pierderea* treptată de părţi de valoare din valoarea iniţială a activului imobilizat şi *transferul*, tot treptat, al acestor părţi asupra bunurilor (efectelor) la obţinerea cărora acesta participă, ca mai apoi, prin intermediul preţului bunurilor, cu ocazia vânzării lor, să aibă loc *recuperarea* treptată a acestor părţi de valoare, astfel încât la expirarea duratei normale de funcţionare a activului imobilizat să fie recuperată întreaga sa valoare iniţială, cu care să se dobândească un alt activ imobilizat cu aceeaşi destinaţie economică (chiar mai ieftin şi mai performant), în vederea continuării procesului de producţie.

Amortizarea poate fi: amortizare contabilă şi amortizare fiscală.

Amortizarea contabilă face obiectul înregistrării în contabilitatea curentă a entităţii ca un element al costului şi este luată în calculul rezultatului exercitiului financiar. Valoarea ei depinde de metoda de amortizare aplicată de entitate. Din perspectiva metodei de amortizare, sunt importante următoarele aspecte:

- alocarea valorii amortizabile în timp trebuie făcută raţional, în sensul că cheltuiala cu amortizarea trebuie să fie corespunzătoare, justificată beneficiilor economice aşteptate ca urmare a utilizării activului imobilizat;
- alocarea se face sistematic, în sensul că, pe întreaga durată de viaţă utilă a activului imobilizat, calculul amortizării are loc după aceeaşi metodă şi pe baza aceleiaşi formule de calcul decise în

[18] *OMFP.nr. 1802/29.12.2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4, pct.139 (2).

momentul dobândirii activului şi care nu pot fi modificate ulterior, decât excepţional.

În România, amortizarea contabilă este reglementată de Legea nr.15/1994[19].

Amortizarea fiscală reprezintă echivalentul valoric al deprecierii definitive a imobilizărilor care afectează cheltuielile de exploatare ce sunt deductibile fiscal la determinarea rezultatului impozabil. Ea nu afectează cheltuielile entităţii, întrucât nu se înregistrează în contabilitate, dar afectează mărimea rezultatului impozabil şi, implicit, a impozitului pe profit. Se înregistrează, însă, în *Registru de evidenţă fiscală al entităţii.*

În România, amortizarea fiscală este reglementată de Legea nr.227/2015.[20] .

Ajustarea poate fi privită, fie ca o operaţie de corecţie (adaptare) a unei valori existente la o realitate dată, fie ca o valoare. Ca valoare, ajustarea reprezintă echivalentul deprecierii cu caracter reversibil a unui activ, ce se constituie, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar, în urma inventarierii activelor neamortizabile. Mărimea acestei deprecieri se stabileşte ca diferenţă între valoarea contabilă (mai mare) şi valoarea recuperabilă (mai mică) ale unui activ.

Valoarea recuperabilă este „cea mai mare valoare dintre valoarea justă a unui activ (sau a unei unităţi generatoare de numerar) minus costurile generate de vânzare şi valoarea sa de utilizare" (IAS 16.6, IAS 36.6, IFRS 5. A).

Valoarea de utilizare este „valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate care se preconizează a fi realizate din utilizarea în continuare a unui activ şi din cedarea sa la sfârşitul duratei de viaţă utilă" (IFRS 5.A).

Valoarea reziduală reprezintă „valoarea estimată pe care ar obţine-o în prezent o entitate din cedarea unui activ, după deducerea costurilor asociate cedării, dacă activul ar avea deja vechimea şi starea prevăzute la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă" (IAS 16.6, IAS 38.8).

---

[19] *Legea nr.15/1994* – Legea privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

[20] *Legea nr. 227/2015* – Legea privind Codul fiscal.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Valoarea realizabilă este „suma în numerar sau echivalente de numerar care poate fi obţinută în prezent prin vânzarea normală a activelor"(CF 4.55, litera (c)).

Vloarea realizabilă netă reprezintă „preţul de vânzare estimat pe parcursul desfăşurării normale a activităţii, minus costurile estimate pentru finalizare şi costurile estimate necesare efectuării vânzării" (IAS 2.6-7). Ea se referă la suma netă pe care o entitate se aşteaptă să o realizeze din vânzarea activului pe parcursul desfăşurării normale a activităţii şi *nu* trebuie confundată cu *valoarea justă* intrucât valoarea realizabilă netă este o valoare specifică entităţii, iar valoarea justă este specifică pieţei.

Valoarea actualizată este „o estimare curentă a valorii actualizate a viitoarelor fluxuri de trezorerie nete care urmează a fi generate în cursul normal al activităţii" (CF 4.55, litera (d)).

Valoarea reevaluată reprezintă „valoarea justă a unui activ la data reevaluării minus orice amortizare cumulată ulterior şi orice pierderi cumulate din depreciere" (IAS 16.31).

Durata normală de utilizare (DUN sau T) corespunde, de regulă, cu durata de viaţă economică. Ea depinde de mediul (normal, uşor coroziv, puternic coroziv) în care activul imobilizat este exploatat. Durata normală de utilizare este mai redusă decât durata de viaţă fizică a activului respectiv.

În România, duratele normale de utilizare ale imobilizărilor corporale sunt stabilite centralizat, prin ordonanţe de guvern şi sunt revizuite periodic (la un interval de maximum 5 ani).

Duratele normale de utilizare se află în *„Catalogul privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe"*. În *catalog,* duratele normale de funcţionare se exprimă în ani întregi, cu limită minimă şi maximă.

Durata de viată economică este „ fie:

a) perioada de-a lungul căreia se preconizează că un activ este utilizabil din punct de vedere economic de către unul sau mai mulţi utilizatori; fie
b) numărul unităţilor de producţie sau al unităţilor similare care se preconizează a fi obţinute prin utilizarea activului de către unul sau mai mulţi utilizatori" (IAS 17.4).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Durata de viaţă utilă reprezintă „ fie :

a) perioada în care un activ este preconizat a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; fie

b) numărul de unităţi de producţie sau alte unităţi similare pe care entitatea preconizează să le obţină de la activ" (IAS 16.6, IAS 36.6, IAS 38.8).

Durata de viaţă utilă este durata de utilizare economică, ea reprezentând:

a) perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate; sau

b) numărul unităţilor produse sau al unor unităţi similare ce se estimează că vor fi obţinute de entitate prin folosirea activului respectiv.[21]

Regimul de amortizare constă în alegerea metodei de amortizare, stă la baza întocmirii planului de amortizare şi se aprobă de către *consiliul de administraţie* al fiecărei entităţi.

Baza fiscală a unui activ (sau a unei datorii) este „ valoarea atribuită acelui activ (sau acelei datorii) în scopuri fiscale" (IAS 12.5). Pentru activele imobilizate, se mai numeşte şi bază de amortizare.

[21] *OMFP.nr. 1802/29.12.2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4, pct.139 (3).

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL III.

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA AMORTIZĂRII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

III.1. Reglementări contabile şi fiscale privind imobilizările corporale

Organizarea şi funcţionarea contabilităţii financiare la nivelul entităţilor economice trebuie să conducă la furnizarea de informaţii sintetice privind poziţia financiară şi modificarea acesteia, performanţa financiară, situaţia modificărilor capitalului propriu şi situaţia fluxurilor de numerar ale acestora, informaţii necesare atât utilizatorilor interni, cât şi utilizatorilor externi. Întrucât utilizatorii interni şi externi sunt diverşi şi numeroşi, fiecare având cerinţe de un anume interes în raport cu calitatea de „utilizatori", contabilitatea financiară este chemată, chiar din faza de organizare şi funcţionare, dar mai ales în momentul de raportare financiar-contabilă, să prezinte informaţii calitative pentru toţi utilizatorii. Acest lucru este posibil prin standardizarea contabilităţii financiare, adică prin elaborarea de norme şi reglementări obligatorii privind „producerea", comunicarea şi utilizarea informaţiilor contabile. Deci, contabilitatea financiară este o contabilitate normativă. În plus, contabilitatea financiară, în anumite ţări, trebuie să răspundă şi cerinţelor de ordin fiscal ale statului respectiv, fiind considerată o tehnică şi în serviciul fiscalităţii, nu numai al gestiunii averii.

În România, organizarea şi funcţionarea contabilităţii financiare este reglementată prin Legea nr.82/1991, Legea contabilităţii, actualizată şi republicată, iar sistemul contabil al entităţilor este în conformitate cu standardele internaţionale de contabilitate şi de raportare financiară şi cu directiva europeană privind situaţiile financiare anuale individuale,

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

situaţiile financiare anuale consolidate şi rapoartele conexe ale anumitor tipuri de entităţi[22]

În acelaşi timp, alături de reglementările contabile, apar şi reglementările fiscale ce se regăsesc în Legea nr. 227/2015, Legea privind Codul fiscal.

Aceste reglementări, contabile şi fiscale, sunt opozabile tuturor structurilor de avere ale entităţilor, deci şi activelor imobilizate şi, implicit, imobilizărilor corporale.

Tratamentele contabile ale imobilizărilor corporale sunt reglementate, în mod specific, de :

- Legea nr.15/1994, Legea privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, actualizată şi republicată;
- IAS 16 Imobilizări corporale.

Amortizarea unui activ imobilizat este o cheltuială, calculată şi alocată pe o bază sistematică pe durata de viaţă utilă, în conformitate cu metoda de amortizare aleasă.

Sunt supuse amortizării imobilizările corporale şi imobilizările necorporale.

Având în vedere faptul că imobilizările corporale deţin o pondere mare în totalul activelor şi, implicit, al activelor imobilizate, abordarea contabilă şi fiscală a amortizării şi analiza acesteia se vor face prin prisma imobilizărilor corporale, iar interpretările, cu toate consecinţele, vor fi extinse asupra tuturor imobilizărilor amortizabile. Evident, abordările specifice/particulare ale contabilităţii fiscale a amortizării imobilizărilor necorporale vor avea parte de un spaţiu distinct.

Amortizare poate fi privită ca proces şi ca valoare.

Ca proces, amortizarea constă în transferul costului istoric al imobilizării corporale asupra cheltuielilor exerciţiului pe întreaga durată de viaţă utilă, transfer ce trebuie realizat în mod raţional şi sistematic.

Ca valoare, amortizarea reprezintă expresia bănească a uzurii.

Uzura unei imobilizări corporale reprezintă efectul procesului de uzare.

---

[22] *O.M.F.P. nr. 1802/29.12.2004* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, publicat în M.Of. al României nr.963/30.12.2014, Partea I.

Uzarea constă în „pierderea", în timp, a caracteristicilor tehnico-funcţionale iniţiale ale imobilizării corporale din cauza folosirii lor şi/sau a acţiunii distructive a agenţilor externi naturali şi umani (uzare fizică), sau datorită apariţiei pe piaţă de noi imobilizări corporale similare (cu aceeaşi destinaţie), dar mai performante din punct de vedere tehnic şi chiar mai ieftine (uzare morală).

Deci şi uzura poate fi: uzură fizică (efectul uzării fizice) şi uzură morală (efectul uzării morale).

Calculul amortizării imobilizărilor corporale, prin prisma normelor româneşti, are loc pe baza unui plan de amortizare, începând cu luna următoare punerii acestora în funcţiune şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare (costului istoric).

Sunt supuse amortizării[23]:

1. orice imobilizare corporală care îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:
   a) este deţinută şi utilizată în producţia, livrarea de bunuri sau în prestarea de servicii, pentru a fi închiriată terţilor sau în scopuri administrative;
   b) are o valoare fiscală egală sau mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului, la data dobândirii;
   c) are o durată normală de utilizare mai mare de un an;
2. investiţiile efectuate la imobilizările corporale care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune, locaţie de gestiune, asociere în participaţie, sau altele asemenea;
3. imobilizările corporale puse în funcţiune parţial, pentru care nu s-au întocmit formele de înregistrare ca imobilizare corporală; acestea se cuprind în categoriile în care urmează a se înregistra, la valoarea rezultată prin însumarea cheltuielilor efective ocazionate de realizarea lor;
4. investiţiile efectuate pentru descopertă în vederea valorificării de substanţe minerale utile, precum şi pentru lucrările de deschidere şi pregătire a extracţiei în subteran şi la suprafaţă;
5. investiţiile efectuate la imobilizările corporale existente, sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătăţirii

[23] *Legea nr. 227/2015* – Legea privind Codul fiscal, art.28, al. (2) şi (3).

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

parametrilor tehnici iniţiali şi care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, prin majorarea valorii imobilizării corporale;

6. investiţiile efectuate din surse proprii, concretizate în bunuri noi, de natura celor aparţinând domeniului public, precum şi în dezvoltări şi modernizări ale bunurilor aflate în proprietate publică;
7. amenajările de terenuri.
8. activele biologice, înregistrate de către contribuabili potrivit reglementărilor contabile aplicabile.

Nu sunt supuse amortizării[24]:

1. terenurile, inclusiv cele împădurite;
2. tablourile şi operele de artă;
3. lacurile, bălţile şi iazurile care nu sunt rezultatul unei investiţii;
4. bunurile din domeniul public finanţate din surse bugetare;
5. orice imobilizare corporală care nu îşi pierde valoarea în timp, datorită folosirii, potrivit normelor;
6. casele de odihnă proprii, locuinţele de protocol, navele, aeronavele, vasele de croazieră, altele decât cele utilizate pentru desfăşurarea activităţii economice;

Valoarea anuală a amortizării depinde de *durată normală de utilizare* a imobilizării corporale respective, *valoarea amortizabilă* şi *regimul de amortizare utilizat.*

Durata normală de utilizare corespunde, în principiu, cu durata de viaţă economică, durată în cadrul căreia veniturile obţinute în urma utilizării imobilizării corporale sunt mai mari decât cheltuielile necesare pentru funcţionarea, întreţinerea şi repararea acesteia.

În cazul imobilizărilor corporale achiziţionate, dar a căror durată normală de utilizare este expirată, valoarea de intrare a acestora se va recupera pe o durată stabilită de către o comisie tehnică sau un expert tehnic independent.

Valoarea amortizabilă reprezintă diferenţa dintre valoarea de intrare a activului imobilizat şi valoarea sa reziduală.

---

[24] *Legea nr.227/2015* – Legea privind Codul fiscal, art.28, al (4).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Regimul de amortizare se referă la metoda de amortizare utilizată pentru alocarea sistematică şi raţională a valorii amortizabile a imobilizării corporale pe parcursul duratei de viaţă utilă a acesteia.

Potrivit legislaţiei româneşti în vigoare, entităţile din ţara noastră pot opta pentru unul din următoarele *regimuri de amortizare*:[25]

- amortizarea liniară;
- amortizarea accelerată;
- amortizarea degresivă
- amortizarea în funcţie de unităţile produse.

Amortizarea – privită contabil şi fiscal – comportă câteva precizări legate de metoda de amortizare utilizată, precizări ce se constituie în reguli specifice amortizării fiscale [26]:

a) în cazul construcţiilor se aplică metoda de amortizare liniară;
b) în cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al maşinilor, uneltelor şi instalaţiilor de lucru, precum şi pentru computere şi echipamente periferice ale acestora, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
c) în cazul oricărei alte imobilizări corporale amortizabile, contribuabilul poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă;
d) pentru cheltuielile cu investiţiile efectuate pentru amenajarea terenurilor, liniar, pe o perioadă de 10 ani;

Alte reguli fiscale[27] vizează următoarele aspecte esenţiale:

- amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care imobilizarea corporală amortizabilă se pune în funcţiune;
- pentru cheltuielile cu investiţiile efectuate din surse proprii la imobilizările corporale din domeniul public, amortizarea fiscală se calculează pe durata normală de utilizare, pe durata

---

[25] *OMFP.nr. 1802/29.12.2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4, pct. 240 (1).

Legea nr.227/2015 privind Codul fiscal, art. 28, al.(5) şi (12), lit. (f) şi (h).

[26] *Legea 227/2015*– Legea privind Codul fiscal, art.28 al.(5) şi (12) , lit.(e).

[27] *Legea 227/2015* – Legea privind Codul fiscal, art. 28, al.(12), (13), (18), (19), (20), (22).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

normală de utilizare rămasă sau pe perioada contractului de concesionare sau închiriere, după caz;

- pentru cheltuielile cu investiţiile efectuate la imobilizările corporale concesionate, închiriate sau luate în locaţie de gestiune de cel care a efectuat investiţia, amortizarea fiscală se calculează pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz;
- în cazul investiţiilor efectuate la imobilizările corporale utilizate în asocieri fără personalitate juridică, amortizarea se calculează de cel care a efectuat investiţia, pe perioada contractului sau pe durata normală de utilizare, după caz, urmând să se aplice prevederile contractului de asociere;
- amortizarea clădirilor şi a construcţiilor minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi pentru substanţe minerale solide şi cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizarea rezervelor, precum şi a investiţiilor pentru descopertă se calculează pe unitatea de produs, în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă.

Amortizarea pe unitatea de produs se recalculează:

- din 5 în 5 ani la mine, cariere, extracţii petroliere, precum şi la cheltuielile de investiţii pentru descopertă;
- din 10 în 10 ani la saline;

- mijloacele de transport pot fi amortizate şi în funcţie de numărul de kilometri sau numărul de ore de funcţionare prevăzut în cărţile tehnice;
- pentru locuinţele de serviciu, amortizarea este deductibilă fiscal până la nivelul corespunzător suprafeţei construite prevăzute de legea locuinţei;
- amortizarea fiscală se calculează numai pentru autoturismele folosite de persoanele cu funcţii de conducere şi de administrare ale persoanei juridice, în limita cheltuielilor de funcţionare, întreţinere şi reparaţii, deductibile limitat la cel

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

mult un autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuţii.

- pentru investiţiile efectuate la imobilizările corporale existente sub forma cheltuielilor ulterioare realizate în scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali şi care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, amortizarea fiscală se calculează pe baza valorii rămase de amortizat majorate cu investiţiile efectuate, pe durata normală de utilizare rămasă, aplicând aceeaşi metodă de amortizare de până la investiţie. Dacă investiţia se efectuează la imobilizări corporale amortizabile pentru care durata normală de utilizare este expirată, amortizarea fiscală se determină pe baza metodei de amortizare corespunzătoare, pe durata normală de utilizare stabilită de către o comisie tehnică internă sau un expert tehnic independent;
- în cazul în care imobilizarea corporală amortizabilă este trecută în regim de conservare, în funcţie de politica contabilă adoptată, valoarea fiscală rămasă neamortizată la momentul trecerii în conservare se recuperează pe durata normală de utilizare rămasă, începând cu luna următoare ieşirii din conservare a acesteia, prin recalcularea cotei de amortizare fiscală;
- pentru imobilizările corporale care sunt folosite în loturi, seturi sau care formează un singur corp, lot sau set, la determinarea amortizării se are în vedere valoarea întregului corp, lot sau set;
- pentru componentele care intră în structura unui activ corporal, ale căror durate normale de utilizare diferă de cea a activului rezultat, amortizarea se poate determina pentru fiecare componentă în parte;
- în situaţia în care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, contribuabilul deduce subvenţia guvernamentală la calculul valorii contabile a imobilizării corporale (dacă aceasta s-a realizat şi prin subvenţii guvernamentale), valoarea rezultată este şi valoare fiscală;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- în cazul în care, potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înlocuiesc părţi componente ale imobilizării corporale amortizabile cu valoarea fiscală rămasă neamortizată, cheltuielile privind valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părţilor înlocuite reprezintă cheltuieli deductibile la calculul profitului impozabil, iar valoarea fiscală rămasă neamortizată a imobilizării corporale amortizabile respective se recalculează în mod corespunzător, prin diminuarea acesteia cu valoarea fiscală rămasă neamortizată aferentă părţilor înlocuite şi majorarea ei cu valoarea fiscală aferentă părţilor noi înlocuite, şi se amortizează pe durata normală de utilizare rămasă;
- dacă potrivit reglementărilor contabile aplicabile, se înlocuiesc părţi componente ale imobilizării corporale amortizabile după expirarea duratei normale de utilizare, pentru determinarea amortizării fiscale se va stabili o nouă durată normală de utilizare de către o comisie tehnică internă sau expert tehnic independent;
- contribuabilii care investesc în imobilizări corporale destinate prevenirii accidentelor de muncă şi bolilor profesionale, precum şi înfiinţării şi funcţionării cabinetelor medicale, pot deduce integral valoarea acestora la calculul profitului impozabil la data punerii în funcţiune sau pot recupera aceste cheltuieli prin deduceri de amortizare, potrivit metodei de amortizare folosite;
- cheltuielile aferente achiziţionării sau producerii de containere sau ambalaje, care circulă între contribuabil şi clienţii săi, se recuperează prin deduceri de amortizare, prin metoda liniară, pe durata normală de utilizare stabilită de contribuabilul care îşi menţine dreptul de proprietate asupra containerelor sau ambalajelor.

Deducerile de amortizare se determină fără a lua în considerare (calcul) amortizarea contabilă.

Din perspectiva normelor contabile europene şi internaţionale, abordarea şi analiza amortizării imobilizărilor corporale se bazează pe următoarele elemente:

1. ***Durata amortizării*** trebuie tratată ca o mărime economică în baza căreia se asigură o alocare sistematică şi raţională a valorii amortizabile a imobilizării corporale. Ea reprezintă durata, fie în ani, fie în unităţi de producţie, folosită pentru alocarea în timp a valorii amortizabile.

Poate fi reţinută:

a) *durata de viaţă economică,* noţiune adoptată şi în contabilitatea românească (durata normală de utilizare) este echivalentă duratei economice în cadrul căreia folosirea activului imobilizat produce profit, respectiv veniturile obţinute din exploatare să acopere cel puţin cheltuielile cu funcţionarea (exploatarea), reparaţia şi întreţinerea lui. Ea este diferită de durata fizică de utilizare întrucât depinde de mediul (normal, uşor coroziv, puternic coroziv) în care activul imobilizat este exploatat;

b) *durata de viaţă utilă* ce se estimează în funcţie de următoarelor criterii:

- uzura fizică, dependentă, la rândul său, de condiţiile în care se foloseşte activul respectiv, numărul de schimburi, durata unui schimb, regimul de reparaţii capitale etc.;
- uzura morală, determinată de perfecţionările şi modernizările intervenite în exploatarea activului respectiv (progresul tehnic);
- prevederile legale cu privire la durata de viaţă utilă.

În gestionarea duratelor de amortizare, entitatea poate folosi una din următoarele metode:

- *metoda descentralizării*, conform căreia stabilirea duratelor de amortizare este de competenţa fiecărei entităţi. Astfel, duratele de viaţă economică sunt stabilite prin raţionament profesional, pe baza experienţei acumulate în perioadele anterioare, în funcţie de caracteristicile tehnice şi de exploatare ale activului, precum şi în raport cu condiţiile de concurenţă de pe piaţa comercială. Principial, durate prea scurte, deşi avantajoase pentru entitate, conduc la costuri mărite ale produselor, lucrărilor şi serviciilor tocmai pe seama amortizării anuale mărite, inclusiv la dificultăţi în concurenţa pe piaţă.

Duratele de amortizare trebuie să asigure o alocare sistematică şi raţională a valorii amortizabile care să ţină seama de:

BCU ALECU RUSSO UNIVERSITY LIBRARY

- criteriul financiar, adică asigurarea resurselor de finanţare a activelor imobilizate în viitor;
- criteriul fiscal – în sensul că orice creştere a amortizării anuale diminuează masa profitului impozabil şi, implicit, impozitul pe profit, ducând la amânarea plăţii acestuia pentru perioadele următoare, sau orice diminuare a amortizării anuale creşte masa profitului şi, implicit, impozitul pe profit, ducând la grăbirea plăţii acestuia în prima parte a vieţii utile în raport cu ultima parte a acesteia.

- *metoda centralizată*, conform căreia duratele de amortizare sunt stabilite în mod centralizat, prin hotărâre de guvern. În acest caz, amortizarea contabilă este aceeaşi cu amortizarea fiscală.

În cazul acestei metode, duratele de amortizare sunt revizuite periodic, din 5 în 5 ani, iar noile durate de amortizare stabilite prin revizuire impun calcule privind mărimea amortizării în perioadele curente şi în cele viitoare.

2. ***Valoarea amortizabilă*** a activului, poate fi:

a) diferenţa dintre valoarea de intrare (costul istoric) şi valoarea reziduală (conform modelului bazat pe cost). Modelul bazat pe cost constă în:

- iniţial, imobilizările corporale sunt recunoscute în contabilitate la cost istoric;
- ulterior recunoaşterii iniţiale, imobilizările corporale sunt recunoscute în situaţiile financiare anuale la costul de intrare (istoric) mai puţin amortizarea cumulată şi pierderile cumulate din depreciere, adică la valoarea contabilă;

b) diferenţa dintre valoarea reevaluată şi valoarea reziduală (conform modelului bazat pe reevaluare). Modelul bazat pe reevaluare (pe valoarea justă) constă în :

- iniţial, imobilizările corporale sunt recunoscute în contabilitate la cost istoric;
- ulterior, ca urmare a reevaluării imobilizării corporale, valoarea de intrare (costul istoric) este substituită de

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

valoarea reevaluată, care este valoarea justă la momentul reevaluării, mai puţin orice amortizare ulterioară cumulată şi pierderile ulterioare cumulate din depreciere.

Estimarea valorii reziduale are loc la intrarea activului sau cu ocazia reevaluării.

Se apreciază că valoarea reziduală este reţinută în calculul valorii amortizabile numai în măsura în care această valoare este semnificativă. Dacă valoarea reziduală este negativă, cum ar putea fi cazul unui activ poluant, valoarea amortizabilă va fi mai mare decât valoarea de intrare (costul istoric).

3. ***Metodele de amortizare*** care ajută la alocarea sistematică şi raţională a valorii amortizabile pe tot parcursul duratei de viaţă utilă a activului imobilizat. Metoda de amortizare reflectă modul în care sunt consumate de către entitate beneficiile economice generate de activul respectiv.

Pot fi utilizate mai multe metode de amortizare, dar având în vedere faptul că politicile privind amortizarea au un grad ridicat de subiectivitate, IAS 16 "Imobilizări corporale" nu recomandă nicio metodă particulară, dar cea utilizată trebuie să fie sistematică, enumerând metodele permise: *metoda liniară, metoda degresivă şi metoda însumării ciferelor anilor.*

Între metodele de amortizare ce se pot aplica pe plan internaţional se enumeră:

- metoda amortizării liniare;
- metoda amortizării degresive;
- metoda amortizării accelerate;
- metoda amortizării în funcţie de unităţile produse;
- metoda însumării cifrelor anilor;
- alte metode.

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

III.2. Metode de amortizare

III.2.1. Metoda amortizării liniare (AL)

Amortizarea liniară presupune alocarea uniformă, pe toată durata vieţii utile, a valorii de intrare (costului istoric) a imobilizării corporale şi constă în includerea în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporţional cu durata normală de funcţionare/utilizare a acesteia.

Amortizarea liniară reprezintă regimul clasic, tradiţional, normal, echilibrat de amortizare, fiind cel mai simplu de utilizat, însă nu ţine cont de influenţa uzurii morale care duce la înlocuirea activelor imobilizate într-un interval mai scurt de timp în raport cu durata normală de utilizare.

Calculul amortizării anuale (***Aa***) se poate realize prin două modalităţi:

a) prin raportarea valorii de intrare (***Vi***) a imobilizării corporale la durata normală de utilizare (***T***) a respectivei imobilizări:

$$Aa = \frac{Vi}{T};$$

b) prin aplicarea cotei (ratei) de amortizare liniară (normei de amortizare liniară) (***Na***) la valoarea de intrare a imobilizării corporale respective (***Vi***) :

$$Aa = Vi \times Na;$$

Amortizarea anuală se raportează la 12 luni, rezultând amortizarea lunară (***Al***).

Norma de amortizare liniară (***Na***) se determină prin raportarea numărului 100 la durata normală de utilizare (***T***) :

$$Na = \frac{100}{T}.$$

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Norma de amortizare liniară (***Na***) se poate determina şi prin raportarea amortizării anuale (***Aa***) la valoarea de intrare ***(Vi)***, exprimarea făcându-se în procente:

$$Na = \frac{Aa}{Vi} 100;$$

De unde rezultă $Na = \frac{100}{T}$?

Pornind de la : $Na = \frac{Aa}{Vi} 100$ şi substituind termenii, unde este posibil, se ajunge la :

$$Na = \frac{Aa}{Vi} 100 = \frac{Vi / T}{Vi} 100 = \frac{Vi}{T} \times \frac{1}{Vi} 100 = \frac{100}{T}.$$

Aplicaţia 1.

O entitate achiziţionează, în luna decembrie a exerciţiului N, un utilaj, la preţul de achiziţie de 150.000 de lei, acesta având o durată normală de utilizare de 10 ani.

a) $Aa = \frac{Vi}{T} = \frac{150.000}{10} = 15.000$ lei/an ;

$$Al = \frac{Aa}{12} = \frac{15.000}{12} = 1.250 \text{ lei/lună}.$$

b) $Aa = Vi \times Na = 150.000 \times 10\% = 15.000$ lei/an ;

$$Na = \frac{100}{T} = \frac{100}{10} = 10\% ;$$

$$Al = \frac{Aa}{12} = \frac{15.000}{12} = 1.250 \text{ lei/lună}.$$

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplul a fost luat în aşa fel încât să simplifice calculele (luna decembrie), dar, în realitate, intrări de imobilizări corporale au loc pe tot parcursul anului. Şi ieşiri, la fel. În aceste situaţii imobilizarea corporală nu funcţionează întregul prim an şi înteregul ultim an. De aici, necesitatea recalculării normei anuale de amortizare liniară pentru primul şi ultimul an de funcţionare.

Norma de amortizare liniară se recalculează în funcţie de numărul de zile, luni sau semestre folosite, în primul şi/sau ultimul an, rezultând ***prorata temporis a amortizării***:

1. Prorata calculată în funcţie de zile, pentru exerciţiul N:

$$\text{Prorata temporis}_{(z)} = \frac{100}{T} \times \frac{\text{Nr.zile folosire}}{360 \text{ zile folosireanuala}}.$$

Aplicaţia 2.

O entitate achiziţionează, pe data de 25 mai a exerciţiului N, un utilaj, la preţul de achiziţie de 120.000 de lei, acesta având o durată normală de utilizare de 8 ani.

Aa_N= Vi x Prorata temporis $_{(z)}$= 120.000 x 7, 5 % = 9.000 lei/exerciţiul N.

$$\text{Prorata temporis}_{(z)} = \frac{100}{T} \times \frac{\text{Nr.zile folosire}}{360} = \frac{100}{8} \times \frac{216}{360} =$$

$$= 12{,}5\% \times 0{,}6 = 7{,}5\%.$$

Similar se procedează şi pentru ultimul an de funcţionare.

2. Prorata calculată în funcţie de luni, pentru exerciţiul N:
   - la intrarea activului se ia în calcul întreaga lună dacă intrarea are loc până în ziua de 15 a lunii şi se exclude în situaţia în care intrarea se produce după ziua de 15 a lunii;
   - la ieşirea activului se ia în calcul întreaga lună dacă ieşirea are loc după ziua de 15 a lunii şi se

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

exclude în situaţia în care ieşirea se produce înainte de ziua de 15 a lunii:

$$\text{Prorata temporis}_{(I)} = \frac{100}{T} \times \frac{\text{Nr.luni de folosire}}{\text{12 luni folosireanuala}}.$$

Aplicaţia 3.

O entitate achiziţionează, pe data de 21 februarie a exerciţiului N, un utilaj, la preţul de achiziţie de 100.000 de lei, acesta având o durată normală de utilizare de 10 ani.

Aa_N= Vi x Prorata $temporis_{(I)}$= 100.000 x 8,3(3)% = 8.333lei/exerciţiul N;

$$\text{Prorata temporis}_{(I)} = \frac{100}{T} \times \frac{\text{Nr.luni folosire}}{12} = \frac{100}{10} \times \frac{10}{12} =$$

$$= 10\% \times 0{,}83(3) = 8{,}3(3)\% .$$

Similar se procedează şi pentru ultimul an de funcţionare.

3. Prorata calculată în funcţie de semestre, pentru exerciţiul N:
   - pentru intrări se ia în calculul ½ (jumătate) din amortizarea anului de intrare;
   - pentru ieşiri se exclude ½ (jumătate) din amortizarea anului de ieşire:

$$\text{Prorata temporis}_{(s)} = \frac{100}{T} \times \frac{\text{1 semestru folosire}}{\text{2 semestre folosireanuala}} = \frac{100}{T} \times \frac{1}{2}.$$

Aplicaţia 4.

O entitate achiziţionează un utilaj, pe data de 12 aprilie a exerciţiului N, la preţul de achiziţie de 160.000 de lei, acesta având o durată normală de utilizare de 12 ani.

BCU ASICENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aa_N=Vi x Prorata temporis$_{(s)}$ =160.000x 4,1(6)%= 6.66(6) lei/exerciţiulN;

$$\text{Prorata temporis}_{(s)} = \frac{100}{T} \times \frac{1}{2} = \frac{100}{12} \times \frac{1}{2} = 8{,}3(3)\% \times \frac{1}{2} = 4{,}1(6)\%.$$

Similar se procedează şi pentru ultimul an de funcţionare.

În sistemul contabil românesc, prorata amortizării se calculează în raport cu luna următoare celei în care s-a produs intrarea, respectiv ieşirea.

Aplicaţia 5.

O entitate achiziţionează, la data de 11 mai a exerciţiului N, un utilaj, la preţul de achiziţie de 100.000 de lei, acesta având o durată de viaţă utilă de 7 ani.

Aa_N=Vi x Prorata temporis$_{(I)}$=100.000 x 8,3(3)% = 8.333 lei/exerciţiul N;

$$\text{Prorata temporis}_{(I)} = \frac{100}{T} \times \frac{\text{Nr. luni folosire}}{12 \text{ luni folosireanuala}} = \frac{100}{7} \times \frac{7}{12} =$$

$$= 14{,}285\ \% \times 0{,}583 = 8{,}3(3)\%.$$

III.2.2. Metoda amortizării degresive (AD)

Amortizarea degresivă este o amortizare de tip accelerat ce urmează o linie degresivă (descrescătoare) şi constă într-o amortizare mai accentuată a imobilizării corporale în primii ani de la punerea în funcţiune. Utilizarea acestei metode presupune calcularea normei de amortizare degresivă (***Nad***) prin multiplicarea normei de amortizare liniară (***Na***) cu unul din coeficienţii:

BUSINESS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- 1,5 – dacă durata normală de utilizare a imobilizării corporale este cuprinsă între 2 şi 5 ani ($2 \leq T \leq 5$);
- 2,0 – dacă durata normală de utilizare a imobilizării corporale este cuprinsă între 6 şi 10 ani ($6 \leq T \leq 10$);
- 2,5 – dacă durata normală de utilizare a imobilizării corporale este mai mare de 10 ani ($T > 10$) :

$$Nad = Na \times K_i$$

Acestă metodă se poate aplica în două variante:

- amortizarea degresivă fără influenţa uzurii morale (AD_1);
- amortizarea degresivă cu influenţa uzurii morale (AD_2).

a) ***Amortizarea degresivă fără influenţa uzurii morale (AD1)***

Această variantă presupune următoarele calcule:

- determinarea normei de amortizare degresivă (Nad):

$$Nad = Na \times K_i$$

- determinarea amortizării anuale (*Aa_i*), pe fiecare an, prin ponderarea valorii rămase de amortizat (*VRA_i*) cu norma de amortizare degresivă:

$$Aa_i = VRA_i \times Nad \; ; \quad i = \overline{1,n}; \quad n = T.$$

Valoarea rămasă de amortizat a unui an se determină ca diferenţă între valoarea de intrare (costul istoric) şi amortizarea cumulată (Ac):

$$VRA_i = Vi - Ac :$$

- pentru primul an, valoarea rămasă de amortizat (VRA_1) este chiar valoarea de intrare.

Deci:

$$VRA_1 = Vi \times Nad;$$

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- pentru anii următori, norma de amortizare degresivă se aplică la valoarea contabilă aferentă fiecărui an.

Acest algoritm continuă până când amortizarea anuală rezultată este egală cu– sau mai mică decât amortizarea anuală determinată prin raportul între valoarea rămasă de amortizat în acel moment (an) şi numărul de ani de funcţionare rămaşi până la expirarea duratei normale de utilizare. Din acest moment se trece la amortizarea liniară. Dacă s-ar continua acest algoritm, fără a se trece la amortizarea liniară pe ultimii ani, ar rezulta, pentru ultimul an, o amortizare mare, ceea ce ar dezice (contrazice) esenţa metodei (variantei) de "degresivă" şi logica, în sine, a acestei metode (amortizarea ultimului an ar fi mai mare decât amortizarea multora dintre anii precedenţi).

Acest lucru se testează prin calcule repetate, de la an la an, după o anumită perioadă sau pe baza relaţiei [28].

$$t_k = (T+1) - \frac{100}{Nad}, \text{ unde:}$$

t_k - momentul trecerii la amortizarea liniară.

Aplicarea acestei formule are limite, în sensul că dacă termenul $\frac{100}{T}$ este un număr zecimal, trebuie rotunjit. Rotunjirea se poate face prin lipsă sau prin adaos, iar momentul trecerii la amortizarea liniară nu poate fi alternativ, ci riguros calculat şi unic. De aceea se impune, alături de aplicarea acestei relaţii de calcul, şi un calcul bazat pe algoritmul descris, alegându-se anul (momentul) ce se verifică prin cele două metode de lucru.

Avantajul folosirii acestei formule este *acela* că ne indică perimetrul temporal al calculelor alternative, perimetru ce se rezumă la doi ani, ceea ce ne scuteşte de calcule repetate şi/sau suplimentare.

Recapitulând şi sintetizând:

$$Aa_i = VRA_i \times Nad;$$

[28] **RISTEA**, M şi colab. – *Contabilitate financiară*, Bucureşti: Editura Mărgăritar, 2003, p. 154.

BCU/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

$$Nad = Na \times K_i;$$

$$Na = \frac{100}{T};$$

astfel:

$Aa_1 = VRA_1 \times Nad = Vi \times Nad;$

$VRA_1 = Vi - Aa_0 = Vi$, unde:

Aa_0 – amortizarea înregistrată înaintea primului an, adică zero;

$Aa_2 = VRA_2 \times Nad = (VRA_1 - Aa_1) \times Nad;$

$VRA_2 = VRA_1 - Aa_1;$

$Aa_3 = VRA_3 \times Nad = (VRA_2 - Aa_2) \times Nad;$

$VRA_3 = VRA_2 - Aa_2;$

.....

$Aa_{t_{k-1}} = VRA_{t_{k-1}} \times Nad = (VRA_{t_{k-2}} - Aa_{t_{k-2}}) \times Nad;$

$VRA_{t_{k-1}} = VRA_{t_{k-2}} - Aa_{t_{k-2}}$, unde :

t_{k-1} - anul dinaintea trecerii la amortizarea liniară;

$$Aa_{t_k} = \frac{VRA_{t_k}}{T - t_{k-1}}, \text{ unde :}$$

t_k - anul trecerii la amortizarea liniară;

$Aa_n = Aa_{t_k}$.

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 6.

O entitate achiziţionează, în luna decembrie a exerciţiului N, un utilaj, la preţul de achiziţie de 100.000 de lei, acesta având o durată normală de utilizare de 10 ani.

$$Na = \frac{100}{T} = \frac{100}{10} = 10\ \%\ ;$$

$$Aa = Vi \times Na = 100.000 \times 10\% = 10.000 \text{ lei}\ ;$$

$$Nad = Na \times k = 10\% \times 2 = 20\%\ ;$$

$$t_k = (T+1) - \frac{100}{Nad} = (10+1) - \frac{100}{20} = 11 - 5 = 6 \quad \text{(anul 6)}.$$

În anul al şase-lea se va trece la amortizarea liniară.

$$Aa_1 = Vi \times Nad = 100.000 \times 20\% = 20.000 \text{ lei}\ ;$$

$$Aa_2 = VRA_2 \times Nad = 80.000 \times 20\% = 16.000 \text{ lei};$$
$$VRA_2 = Vi - Aa_1 = 100.000 - 20.000 = 80.000 \text{ lei};$$

$$Aa_3 = VRA_3 \times Nad = 64.000 \times 20\% = 12.800 \text{ lei};$$
$$VRA_3 = VRA_2 - Aa_2 = 80.000 - 16.000 = 64.000 \text{ lei};$$

$$Aa_4 = VRA_4 \times Nad = 51.200 \times 20\% = 10.240 \text{ lei};$$
$$VRA_4 = VRA_3 - Aa_3 = 64.000 - 12.800 = 51.200 \text{ lei};$$

$$Aa_5 = VRA_5 \times Nad = 40.960 \times 20\% = 8.192 \text{ lei}\ ;$$
$$VRA_5 = VRA_4 - Aa_4 = 51.200 - 10.240 = 40.960 \text{ lei};$$

Aa_6: în acest moment trebuie să se treacă la amortizarea liniară.

BCU ASIC CENTRAL - UNIVERSITY LIBRARY

$$Aa_{6-10}=\frac{VRA_6}{T-t_{k-1}}=\frac{VRA_5-Aa_5}{10-5}=\frac{40.960-8.192}{5}=\frac{32.768}{5}=6.554 \text{ lei/an;}$$

Test: Dacă s-ar fi continuat algoritmul:

$$Aa_6 = VRA_6 \times Nad = 32.768 \times 20\% = 6.554 \text{ lei;}$$
$$VRA_6 = VRA_5 - Aa_5 = 40.960 - 8.192 = 32.768 \text{ lei.}$$

Cele două modalităţi de calcul dau acelaşi rezultat al amortizării, iar algoritmul se opreşte aici.
Situaţia AD1, în acest caz, se prezintă astfel (Tabelul nr.1):

Tabelul nr.1. Situaţia AD1

ANII	Aa	$AD1_i$	VRA_i	Diferenţe ($AD1_i - Aa_i$)	
				+	–
0	1	2	3	4	5
1	10.000	20.000	100.000	10.000	-
2	10.000	16.000	80.000	6.000	-
3	10.000	12.800	64.000	2.800	-
4	10.000	10.240	51.200	240	-
5	10.000	8.192	40.960	-	1.808
6	10.000	6.554	32.768	-	3.446
7	10.000	6.554	26.214	-	3.446
8	10.000	6.554	19.660	-	3.446
9	10.000	6.554	13.106	-	3.446
10	10.000	6.552	6.552	-	3.448
TOTAL	100.000	100.000	X	19.040	19.040

Pe baza datelor din coloanele 4 şi 5 ale tabelului, putem concluziona că în anii 1-4 de funcţionare a utilajului, folosind metoda degresivă, varianta AD1, amortizarea contabilă fiind mai mare decât amortizarea fiscală, se amână plata impozitului pe profit corespunzător diferenţelor respective, afectând, în acelaşi timp, în sens invers, profitul anilor 5 -10 şi, implicit, impozitul pe profit aferent fiecărui an.

BCU BABEŞ-BOLYAI UNIVERSITY LIBRARY

b). Amortizarea degresivă cu influenţa uzurii morale (AD2)

Această variantă presupune parcurgerea următoarelor etape:

- determinarea duratei de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată (***DUR***) în funcţie de norma de amortizare degresivă:

$$DUR = \frac{100}{Nad},$$

aceasta pornind de la relaţia : $Na = \frac{100}{T}$,

evident, " T" fiind substituită de " DUR" şi "Na" de "Nad".

Durata de utilizare aferentă regimului liniar, recalculată (DUR) pune în evidenţă perioada în care imobilizarea corporală s-ar amortiza liniar, dar folosind norma de amortizare degresivă.

Din calcule rezultă că, în cazul imobilizărilor corporale care au o durată normală de utilizare:

- $2 \leq T \leq 5$ – DUR este de 1:1,5 = 66,6 % din T;
- $6 \leq T \leq 10$ – DUR este de 1: 2,0 = 0,50 % din T;
- $T > 10$ – DUR este de 1: 2,5 = 0,40 % din T.

Dar regimul de amortizare nu este liniar, ci degresiv. Prin urmare, trebuie aplicată regula degresivităţii;

- determinarea duratei de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală (***DUI***) degresivă, ţinând cont de norma de amortizare degresivă:

$$DUI = T - DUR.$$

Această perioadă, pornind de la esenţa şi algoritmul metodei degresive, este compusă din două durate:

- durata de utilizare în regim de amortizare degresivă;
- durata de utilizare în regim de amortizare liniară;
  - determinarea duratei de utilizare în regim de amortizare degresivă (***DUD***):

$$DUD = DUI - DUR;$$

  - determinarea duratei de utilizare în regim de amortizare

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

liniară (***DUL***):

$$DUL = DUI - DUD .$$

De regulă, pentru imobilizările corporale care au o durată normală de utilizare de până la 5 ani, nu se calculează amortizarea degresivă cu influenţa uzurii morale (AD2).

Pornind de la diferenţa dintre durata normală de utilizare (T) şi durata de utilizare în cadrul căreia se realizează amortizarea integrală (DUI), perioada rămasă nu va fi afectată de amortizare. Aşa se face că, înainte de expirarea duratei normale de utilizare, are loc recuperarea întregii valori de intrare, putându-se trece la dobândirea unei alte imobilizări corporale mai performantă din punct de vedere tehnic şi funcţional.

Perioada de utilizare din cadrul duratei normale de utilizare care nu va fi afectată de amortizare (***DUNA***) se determină după relaţia:

$$DUNA = T - DUI.$$

Sintetizând:

- această variantă (AD2) presupune ca valoarea de intrare să fie recuperată într-o perioadă mai mică decât durata normală de utilizare;
- perioada de recuperare a valorii de intrare se compune din două subperioade: una, în regim de amortizare degresivă şi alta, în regim de amortizare liniară.

Aplicaţia 7.

O entitate achiziţionează, în luna decembrie a exerciţiului N, un utilaj, la preţ de achiziţie de 160.000 de lei, acesta având o durată normală de utilizare de 9 ani.

$$Na = \frac{100}{T} = \frac{100}{9} = 11,1(1)\ \%;$$

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aa = Vi x Na = 160.000 x 11, 11 % = 17.778 lei/an
Nad = Na x K = 11,1 (1)% x 2 = 22,2(2)%;

a) $DUR = \frac{100}{Nad} = \frac{100}{22,2(2)} = 4,5 = 4$ ani.
b) DUI = T – DUR = 9 – 4 = 5 ani;
c) DUD = DUI – DUR = 5 – 4 = 1 an, amortizare degresivă;
d) DUL = DUI – DUD = 5 – 1 = 4 ani, amortizare liniară;
e) DUNA = T – DUI = 9 – 5 = 4 ani, fără amortizare.

Amortizarea valorii de intrare a utilajului în cadru DUI se prezintă astfel:
Aa_1 = Vi x Nad = 160.000 x 22,2(2)% = 35.556 lei;

$$Aa_{2-5} = \frac{VRA_2}{4} = \frac{Vi - Aa_1}{4} = \frac{160.000 - 35.556}{4} = \frac{124.444}{4} =$$
$$= 31.111 \text{ lei/an.}$$

Urmărind fluxul calculelor şi rezultatele, pe etape, se impune o precizare: calculul DUR, dând un rezultat cu zecimală, în acest exemplu presupune rotunjirea rezultatului prin lipsă deoarece: dacă rotunjirea s-ar fi făcut prin adaos, rezultatul DUI ar fi fost de 4 ani, iar cel al DUD ar fi fost de –1 (negativ), ceea ce este în afara oricărei logici.

În regim liniar, amortizarea ar fi fost:
Aa = V_i x Na = 160.000 x 11,1(1) % = 17.778 lei/an;

Tabloul AD2, în acest caz, se prezintă astfel (Tabelul nr.2):

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr. 2. Situaţia AD2

ANII	Aa_L	$AD2_i$	VRA_i
1	17.778	35.556	160.000
2	17.778	31.111	124.444
3	17.778	31.111	93.333
4	17.778	31.111	62.222
5	17.778	31.111	31.111
6	17.778		
7	17.778		
8	17.778		
9	17.776		
TOTAL	160.000	160.000	X

III.2.3 Metoda amortizării accelerate (AA)

Având în vedere faptul că amortizarea anuală calculată trebuie să fie corelată cu modul de utilizare a imobilizării corporale, este dificil de recomandat folosirea acestei metode:

Aplicarea acestei metode constă în :

- calculul şi includerea în cheltuielile de exploatare ale primului an de utilizare a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a imobilizării corporale;
- pentru următorii ani ai duratei normale de utilizare se aplică metoda liniară de amortizare, prin raportarea valorii rămase de amortizat după primul an la numărul de ani rămaşi de amortizat ai duratei normale de utilizare:

$$Aa_{A_1} = \leq 50\% \times Vi;$$

$$Aa_{A_{2-n}} = \frac{VRA}{T-1} = \frac{Vi - Aa_{A_1}}{T-1};$$

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

$$Aa_{A_{2-n}} = \frac{VRA}{T-1} = \frac{\geq 50\ \%\ Vi}{T-1}.$$

Este greu de presupus (sau rareori), că o imobilizare corporală se consumă în procent de până la 50% în primul an.

Totuşi, această metodă, ca şi metoda degresivă, varianta AD1, atenuează influenţa uzurii morale prin faptul că se recuperează, într-un cuantum mai mare, valoarea de intrare a imobilizării corporale în prima parte a duratei normale de utilizare a acesteia.

Aplicaţia 8.

O entitate achiziţionează, în luna decembrie a exerciţiului N, un utilaj, la preţ de achiziţie de 70.000 de lei, acesta având o durată normală de utilizare de 8 ani.

$Aa_1 = 50\% \times Vi = 50\% \times 70.000 = 35.000$ lei;

$$Aa_{2-8} = \frac{VRA}{T-1} = \frac{Vi - Aa_1}{T-1} = \frac{70.000-35.000}{8-1} = \frac{35.000}{7} = 5.000 \text{ lei/an},$$

sau

$$Aa_{2-8} = \frac{VRA}{T-1} = \frac{50\% \times Vi}{T-1} = \frac{50\% \times 70.000}{8-1} = \frac{35.000}{7} = 5.000 \text{ lei/an}.$$

Totuşi acestă metodă are aplicabilitate largă, în special în prima etapă a reformei contabilităţii dintr-o ţară, din raţiuni fiscale.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

III.2.4. Metoda amortizării în funcţie de unităţile produse (AZ)

Cunoscută şi sub numele de *metoda unităţilor de producţie* (units of production method), amortizarea în funcţie de unităţile produse este recomandată doar în situaţiile în care natura imobilizării corporale justifică utilizarea acesteia.

Din punct de vedere fiscal, această metodă se recomandă în cazul[29] amortizării clădirilor şi a construcţiilor minelor, salinelor cu extracţie în soluţie prin sonde, carierelor, exploatărilor la zi pentru substanţe minerale solide şi cele din industria extractivă de petrol, a căror durată de folosire este limitată de durata rezervelor şi care nu pot primi alte utilizări după epuizare rezervelor, precum şi a investiţiilor pentru descopertă şi se calculează pe unitate de produs, în funcţie de rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă.

Având în vedere că această ***rezervă*** se ***estimează*** şi nu poate fi stabilită cu certitudine la momentul începerii activităţilor specifice, amortizarea pe unitatea de produs se recalculează:

- din 5 în 5 ani, la mine, cariere, extracţii petroliere, precum şi la cheltuielile de investiţii pentru descopertă;
- din 10 în 10 ani, la saline.

$$A_a = A_z \times C \ ,$$

$$A_z = \frac{Vi}{R}, \quad \text{în care:}$$

- A_a – amortizarea anuală;
- A_z – amortizarea pe 1000 tone rezervă exploatabilă;
- Vi – valoare de intrare a imobilizării corporale;
- R – rezerva exploatabilă de substanţă minerală utilă, în mii tone;
- C – extracţia anuală de substanţă minerală utilă, în mii tone.

[29] *Legea nr.227/2015* – privind Codul fiscal, art 28, al. (12), lit.(f) şi (h).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 9.

La începutul exerciţiului N, entitatea achiziţionează şi pune în funcţiune o instalaţie de extracţie substanţă minerală, cunoscând:

- valoarea de intrare a instalaţiei: 100.000 de lei;
- rezerva exploatabilă estimată: 25 mii tone;
- extracţia anuală: 1,5 mii tone.

$$A_a = A_z \times C = 4.000 \times 1,5 = 6000 \text{ lei;}$$

$$A_z = \frac{Vi}{R} = \frac{100.000}{25} = 4.000 \text{ lei /1000 tone.}$$

Aceasta, în condiţiile în care extracţia este uniformă pe toată durata normală de utilizare.

În realitate, pot exista diferenţe semnificative, de la an la an, în ce priveşte extracţia.

Aplicaţia 10.

La începutul exerciţiului N, entitatea achiziţionează şi pune în funcţiune o instalaţie de extracţie substanţă minerală, cunoscând:

- valoarea de intrare a instalaţiei: 100.000 de lei;
- durata de folosire a instalaţiei : 5 ani;
- producţia estimată a fi extrasă, pe ani:
  - anul I : 8.000 tone;
  - anul II: 5.000 tone;
  - anul III: 5.000 tone;
  - anul IV: 4.000 tone;
  - anul V: 3.000 tone.

$$A_z = \frac{Vi}{\sum_{i=1}^{5} R_i} = \frac{100.000}{8+5+5+4+3} = \frac{100.000}{25} = 4.000 \text{ lei/1000 tone;}$$

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

$Aa_I = A_z \times C_1 = 4000 \times 8 = 32.000$ lei;
$Aa_{II} = A_z \times C_2 = 4000 \times 5 = 20.000$ lei;
$Aa_{III} = A_z \times C_3 = 4000 \times 5 = 20.000$ lei;
$Aa_{IV} = A_z \times C_4 = 4000 \times 4 = 16.000$ lei;
$Aa_V = A_z \times C_5 = 4000 \times 3 = 12.000$ lei.

Ca o variantă a metodei unităţilor de producţie este amortizarea mijloacelor de transport.

Mijloacele de transport pot fi amortizate şi în funcţie de numărul de kilometri parcurşi sau numărul de ore de funcţionare prevăzut în cărţile tehnice ale acestora.

În acest caz, amortizarea se determină pe mia de kilometri parcurşi sau pe mia de ore de funcţionare.

Este util să se determine amortizarea direct pe fiecare lună.

- Amortizarea pe mia de kilometri parcurşi:

$$Al_i = A_{km} \times Km_i;$$

$$A_{km} = \frac{Vi}{Tkm}, \text{ în care :}$$

Al_i – amortizarea lunară;
A_{km} – amortizarea pe mia de kilometri parcurşi;
Vi– valoarea de intrare a mijlocului de transport;
Tkm – numărul total de kilometri parcurşi prevăzut în cartea tehnică;
Km_i – numărul de kilometri parcurşi în luna respectivă.

Aplicaţia 11.

În luna iunie, exerciţiul N, entitatea achiziţionează o camionetă cu platformă fixă, la preţ de achiziţie de 90.000 de lei. Numărul total de kilometri de parcurs prevăzut în cartea tehnică este de 250.000 km.

Până la sfârşitul anului, camioneta este planificată să parcurgă următoarele distanţe:

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- 4.000 km, în iulie;
- 5.000 km, în august;
- 4.500 km, în septembrie;
- 6.000 km, în octombrie;
- 7.000 km, în noiembrie;
- 5.000 km, în decembrie.

$$A_{km} = \frac{Vi}{Tkm} = \frac{90.000}{250} = 360 \text{ lei/ } 1000 \text{ km.}$$

$Al_{VII} = A_{km} \times km_{VII} = 360 \times 4 = 1.440$ lei;
$Al_{VIII} = A_{km} \times km_{VIII} = 360 \times 5 = 1.800$ lei;
$Al_{IX} = A_{km} \times km_{IX} = 360 \times 4,5 = 1.620$ lei;
$Al_{X} = A_{km} \times km_{X} = 360 \times 6 = 2.160$ lei;
$Al_{XI} = A_{km} \times km_{XI} = 360 \times 7 = 2.520$ lei;
$Al_{XII} = A_{km} \times km_{XII} = 360 \times 5 = 1.800$ lei.

- Amortizarea pe mia de ore de funcţionare:

$$Al_i = A_h \times h_i;$$

$$A_h = \frac{Vi}{Th}, \text{ în care :}$$

Al_i - amortizarea lunară;
A_h - amortizarea pe mia de ore funcţionare;
Vi - valoarea de intrare a mijlocului de transport;
Th - numărul total de ore de funcţionare prevăzut în cartea tehnică;
h_i - numărul de ore funcţionare din luna respectivă.

Aplicaţia 12.

În luna septembrie, exerciţiul N, entitatea achiziţionează un autoturism, la preţ de achiziţie de 80.000 lei. Numărul total de ore de funcţionare prevăzut în cartea tehnică este de 20.000 de ore.

FACULTATEA CENTRALĂ UNIVERSITY LIBRARY

Până la sfârşitul anului, autoturismul este planificat să funcţioneze următoarele ore:

- 200 ore, în octombrie;
- 180 ore, in noiembrie;
- 150 ore, în decembrie.

$$A_h = \frac{Vi}{Th} = \frac{80.000}{20} = 4000 \text{ lei/1000 ore.}$$

$Al_X = A_h \times h_X = 4000 \times 0,20 = 800$ lei;
$Al_{XI} = A_h \times h_{XI} = 4000 \times 0,18 = 720$ lei;
$Al_{XII} = A_h \times h_{XII} = 4000 \times 0,15 = 600$ lei;

III.2.5. Metoda amortizării prin însumarea ciferelor anilor (SOFTY sau SYD)

Metoda însumării cifrelor anilor sau metoda sumei cifrelor anilor (sum-of-the years'-digits : SOFTY sau SYD) este, în esenţă, o variantă a metodei degresive.

Metoda SOFTY (SYD) presupune:

- determinarea valorii amortizabile, prin deducerea valorii reziduale estimată din valoarea de intrare, conform standardului IAS 16;
- atribuirea a câte o cifră fiecărui an de utilizare în ordine descrescătoare. Ciferele atribuite anilor nu trebuie să redea un model de descreştere constantă a avantajelor economice viitoare, ci să redea cât mai fidel modul în care se uzează activul;
- însumarea ciferelor atribuite anilor;
- determinarea amortizării aferente fiecărui an, prin aplicarea la valoarea amortizabilă a raportului între cifra ataşată anului respectiv şi suma ciferelor :

BCU "ŞTEFAN CEL MARE" SUCEAVA UNIVERSITY LIBRARY

$$Aa_i = VA \times \frac{k_i}{\sum_{i=1}^{n} k_i}, \text{ în care :}$$

Aa_i - amortizarea anuală a anului " i " ;
VA - valoarea de amortizat (amortizabilă);
K_i - cifra ataşată anului " i " ;

Aplicaţia 13.

La 01 ianuarie a exerciţiului N, entitatea pune în funcţiune un utilaj la preţ de achiziţie de 170.000 de lei. Conducerea apreciază că durata de utilizare a utilajului este de 5 ani, iar valoarea reziduală de 20.000 de lei.

Rezultă:

- Valoarea amortizabilă (VA):

VA = Vi – VRE = 170.000 – 20.000 = 150.000 lei;

- Atribuirea a câte o cifră fiecărui an de utilizare
  - anul : 1 2 3 4 5 ;
  - cifra atribuită : 5 4 3 2 1 (k_i);
- Suma ciferelor atribuite : 5+4+3+2+1 = 15 ($\sum_{i=1}^{5} k_i$);
- Amortizarea fiecărui an:
  - anul 1: $Aa_1 = VA \times \frac{k_1}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{5}{15} = 50.000$ lei;
  - anul 2 : $Aa_2 = VA \times \frac{k_2}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{4}{15} = 40.000$ lei;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- anul 3 : $Aa_3 = VA \times \frac{k_3}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{3}{15} = 30.000$ lei;

- anul 4 : $Aa_4 = VA \times \frac{k_4}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{2}{15} = 20.000$ lei;

- anul 5 : $Aa_5 = VA \times \frac{k_5}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{1}{15} = 10.000$ lei.

Ciferele atribuite anilor, nu este neaparat să reflecte un model de descreştere constantă, ci, mai degrabă modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ imobilizat se aşteaptă să fie consumate ca urmare a utilizării activului respectiv, de-a lungul duratei sale de viată utilă. Prin urmare, respectând datele aceleaşi aplicaţii:

- anul : 1 2 3 4 5 ;
- cifra atribuită : 9 7 4 2 1 (k_i) ;

- Suma cifrelor atribuite : 9+7+4+2+1 = 23. ($\sum_{i=1}^{5} k_i$);

- Amortizarea fiecărui an:
  - anul 1 : $Aa_1 = 150.000 \times \frac{9}{23} = 58.696$ lei ;
  - anul 2 : $Aa_2 = 150.000 \times \frac{7}{23} = 45.652$ lei ;
  - anul 3 : $Aa_3 = 150.000 \times \frac{4}{23} = 26.087$ lei;
  - anul 4: $Aa_4 = 150.000 \times \frac{2}{23} = 13.043$ lei;
  - anul 5: $Aa_5 = 150.000 \times \frac{1}{23} = 6.522$ lei.

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

III.2.6. Alte metode de amortizare

"Alte metode de amortizare" sunt, mai degrabă, variante mai puţin uzuale ale unor metode descrise anterior.

O astfel de metodă este ***metoda dublului declin***, care este o variantă a metodei degresive. Potrivit acestei metode, se dublează norma de amortizare liniară, care se aplică la valoarea rămasă de amortizat pentru fiecare an, cu condiţia ca valoarea rămasă să nu fie inferioară valorii reziduale estimate.

Aplicaţia 14.

La sfârşitul exerciţiului N, în luna decembrie, entitatea achiziţionează un utilaj la preţ de achiziţie de 60.000 de lei, pentru care durata normală de utilizare este de 5 ani.

$Na = \frac{100}{T} = \frac{100}{5} = 20\%$, rezultă:

$Nad = Na \times 2 = 20\% \times 2 = 40\%$, iar:

$Aa_1 = VRA_1 \times Nad = Vi \times Nad = 60.000 \times 40\% = 24.000$ lei;

$Aa_2 = VRA_2 \times Nad = 36.000 \times 40\% = 14.400$ lei;
$VRA_2 = VRA_1 - Aa_1 = 60.000 - 24.000 = 36.000$ lei;

$Aa_3 = VRA_3 \times Nad = 21.600 \times 40\% = 8.640$ lei ;
$VRA_3 = VRA_2 - Aa_2 = 36.000 - 14.000 = 21.600$ lei;

$Aa_4 = VRA_4 \times Nad = 12.960 \times 40\% = 5184$ lei;
$VRA_4 = VRA_3 - Aa_3 = 21.600 - 8.640 = 12.960$ lei;

$Aa_5 = VRA_5 = 7.776$ lei;
$VRA_5 = VRA_4 - Aa_4 = 12.960 - 5184 = 7.776$ lei.

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

O altă metodă este ***metoda amortizării progresive*** care, în esenţă, este o variantă a metodei însumării cifrelor anilor, schimbându-se ordinea de luare în calcul a ratelor de amortizare; astfel, dintr-o amortizare degresivă se ajunge la o amortizare progresivă.

Se aplică în cazul acelor active corporale care, pe măsură ce timpul trece, îşi sporesc randamentul în exploatare şi se justifică, deci, şi o amortizare crescătoare sau în cazul imobilizărilor corporale cu durate normale de utilizare mari (construcţiile), pentru care amortizarea este foarte apropiată de uzura fizică reală a acestora (pornind de la idea că un activ corporal cu durată de utilizare mare se uzează progresiv).

Metoda presupune:

- determinarea valorii amortizabile, prin deducerea valorii reziduale estimată din valoarea de intrare, conform standardului IAS 16;
- atribuirea a câte o cifră fiecărui an de utilizare, în ordine crescătoare;
- însumarea cifrelor atribuite anilor;
- determinarea amortizării aferente fiecărui an, prin aplicarea la valoarea amortizabilă a raportului între cifra ataşată anului respectiv şi suma cifrelor.

Aplicaţia 15.

Preluând datele de la ***aplicaţia 13:***

Vi = 170.000 lei;
VRE = 20.000 lei;
T = 5 ani,

rezultă:

- valoarea amortizabilă (VA):

$$VA = Vi - VRE = 170.000 - 20.000 = 150.000 \text{ lei.}$$

- atribuirea a câte o cifră fiecărui an de utilizare, în ordine crescătoare:

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- anul : 1 2 3 4 5 ;
- cifra atribuită: 1 2 3 4 5 (k_i);

➢ suma cifrelor atribuite : 1+2+3+4+5 = 15 ($\sum_{i=1}^{5} k_i$);

➢ amortizarea fiecărui an:

$$Aa_1 = VA \times \frac{k_1}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{1}{15} = 10.000 \text{ lei;}$$

$$Aa_2 = VA \times \frac{k_2}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{2}{15} = 20.000 \text{ lei;}$$

$$Aa_3 = VA \times \frac{k_3}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{3}{15} = 30.000 \text{ lei;}$$

$$Aa_4 = VA \times \frac{k_4}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{4}{15} = 40.000 \text{ lei;}$$

$$Aa_5 = VA \times \frac{k_5}{\sum_{i=1}^{5} k_i} = 150.000 \times \frac{5}{15} = 50.000 \text{ lei.}$$

Şi în acest caz, al metodei amortizării progresive, cifrele atribuite anilor nu este neaparat să reflecte un model de creştere constantă. Respectând modelul din ***aplicaţia 13***, rezultatele vor fi crescătoare, respectiv de la 6.522 lei, în primul an, la 58.696 lei, în anul al cincilea.

În alte practici contabile poate fi folosită şi o variantă de calcul bazată pe o relaţie de calcul al anuităţii amortizării, de forma:

$$Aa_i = \frac{N_i(T+N_i)}{2T^2} \times VRA_i \text{ în care:}$$

Aa_i = amortizarea aferentă fiecărui an;
N_i = anul de folosire;
VRA_i = valoarea rămasă de amortizat la începutul fiecărui an.

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 16.

Reluând datele de la ***aplicaţia 13 :***

$$Aa_1 = \frac{N_1(T+N_1)}{2T^2} \times VRA_1 = \frac{1\,(5+1)}{2x\,5^2} \times 150.000 = 18.000 \text{ lei;}$$

$$Aa_2 = \frac{N_2(T+N_2)}{2T^2} \times VRA_2 = \frac{2(5+2)}{2x5^2} \times 132.000 = 36.960 \text{ lei;}$$

$$VRA_2 = VRA_1 - Aa_1 = 150.000 - 18.000 = 132.000 \text{ lei ;}$$

$$Aa_3 = \frac{N_3(T+N_3)}{2T^2} \times VRA_3 = \frac{3(5+3)}{2x\,5^2} \times 95.040 = 45.619{,}20 \text{ lei;}$$

$$VRA_3 = VRA_2 - Aa_2 = 132.000 - 36.960 = 95.040 \text{ lei;}$$

$$Aa_4 = \frac{N_4(T+N_4)}{2T^2} \times VRA_4 = \frac{4(5+4)}{2x\,5^2} \times 49.420{,}80 = 35.582{,}90 \text{ lei;}$$

$$VRA_4 = VRA_3 - Aa_3 = 95.040 - 45.619{,}20 = 49.420{,}80 \text{ lei;}$$

$$Aa_5 = \frac{N_5(T+N_5)}{2T^2} \times VRA_5 = \frac{5(5+5)}{2x\,5^2} \times 13.837{,}90 = 13.837{,}90. \text{ lei;}$$

$$VRA_5 = VRA_4 - Aa_4 = 49.420{,}80 - 35.582{,}90 \text{ lei} = 13.837{,}90 \text{ lei.}$$

După cum se observă, amortizarea calculată prin aplicarea acestei formule este crescătoare până la un moment dat, după care devine descrescătoare. Deşi rar aplicată, această variantă se justifică doar atunci când randamentul în exploatare urmează curba lui Gauss, iar amortizarea anuală calculată, raportată la unitatea de produs (de măsură), rămâne relativ constantă pe toată durata de viaţă utilă. De aceea, această modalitate de calcul poate fi considerată ca o variantă distinctă de calcul al amortizării, fără a fi inclusă în una din clasele de metode descrise.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

III.3. Amortizarea contabilă şi amortizarea fiscală

Metoda de amortizare utilizată de o entitate economică trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unui activ imobilizat se aşteaptă să fie consumate ca urmare a utilizării activului respectiv, de-a lungul duratei sale de viaţă utilă. De aceea, alocarea valorii amortizabile a unui activ imobilizat pe durata sa de viaţă utilă trebuie făcută raţional şi sistematic, pentru a se realiza conectarea cheltuielilor la venituri.

Alocarea raţională a valorii amortizabile a unui activ imobilizat pe întreaga sa durată de viaţă utilă justifică faptul că cheltuiala cu amortizarea este relativă beneficiilor economice aşteptate prin utilizarea activului respectiv, iar *alocarea sistematică* justifică faptul că cheltuiala cu amortizarea se bazează pe o formulă care se decide în momentul dobândirii activului şi care nu poate fi modificată ulterior, decât în situaţii excepţionale, conform principiului stabilităţii (permanenţei) metodelor.

Utilizarea regimului de amortizare, în sistemul românesc, se aprobă de către Consiliul de Administraţie al fiecărei entităţi economice, iar pentru fiecare imobilizare corporală dobândită se întocmeşte un plan de amortizare.

Metoda de amortizare aleasă şi aprobată se aplică într-o manieră ***consecventă*** pentru toate activele mobilizate de aceeaşi natură şi având condiţii de utilizare identice, în funcţie de politica contabilă şi politica fiscală adoptate de entitate.

Amortizarea activelor imobilizate poate fi abordată sub mai multe aspecte:

- ***amortizarea contabilă sau economică*** ce se determină în urma aprobării consiliului de administraţie al entităţii economice, prin aplicarea metodei de amortizare stabilită. Amortizarea anuală astfel calculată este o cheltuială pentru entitate şi afectează rezultatul contabil al exerciţiului financiar respectiv.

Amortizarea contabilă poate fi privită (interpretată) ca:

- operaţie de transfer sau repartizare a costului imobilizării corporale asupra cheltuielilor fiecărui exerciţiu, pe întreaga

durată de viaţă utilă, conform principiului independenţei exerciţiului financiar;

- operaţie de corectare a valorii iniţiale (costului istoric) a imobilizării corporale, operaţie prin care această valoare se aduce, anual, la o valoare reală, apropiată de piaţă;
- sursă de finanţare a reînnoirii activelor imobilizate;

- ***amortizarea fiscală*** ce se determină în conformitate cu reglementările fiscale în vigoare (prevederile codului fiscal) şi reprezintă echivalentul valoric al deprecierii definitive a unei imobilizări corporale, care afectează cheltuielile de exploatare ce sunt deductibile fiscal la determinarea profitului impozabil (rezultatului fiscal). Ea apare ca urmare a aplicării prevederilor legii amortizării şi ale altor reglementări fiscale şi nu afectează performanţa entităţii, ci doar masa impozabilă a profitului şi, implicit, impozitul pe profit.

Amortizarea contabilă şi amortizarea fiscală reflectă interese diferite:

- amortizarea contabilă, permiţând recuperarea reală, în timp, pe întreaga durată de viaţă utilă, a valorii iniţiale (costului istoric) a imobilizării corporale, conform politicilor contabile şi fiscale ale fiecărei entităţi, reflectă interesul gestionar al entităţii, ţinând cont de: nivelul estimat de utilizare a activului (producţia fizică/capacitatea de producţie aşteptată de la activul respectiv pe fiecare exerciţiu financiar din cadrul duratei de viaţă utilă), uzura fizică estimată în funcţie de regimul activităţii de exploatare (numărul de schimburi în utilizarea activului, programul de întreţinere şi reparaţii etc.), uzura morală (schimbările sau ameliorările în procesele de producţie, evoluţia cererii pieţei pentru produsul/serviciul la care participă activul imobilizat etc.), limitele juridice referitoare la utilizarea activului în anumite împrejurări etc.

Amortizarea contabilă depinde de durata de viată utilă previzionată de conducerea entităţii pentru fiecare imobilizare corporală. În regim liniar, amortizarea contabilă anuală se determină astfel:

$$Aa_c = \frac{\text{Valoarea initiala (costul istoric) a (al) imobilizarii corporale}}{\text{Durata de viata utila stabilita de entitate}}$$

Această amortizare face obiectul înregistrării în contabilitatea financiară a entităţii.

➢ amortizarea fiscală, fiind folosită numai pentru calculul rezultatului (profitului) impozabil şi al impozitului pe profit, reflectă interesul fiscal al statului.

Amortizartea fiscală depinde de durata normală de utilizare prevăzută în "Catalogul privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare..." ale activelor fixe corporale. În regim liniar, amortizarea fiscală anuală se determină astfel:

$$Aa_f = \frac{\text{Valoarea amortizabila a imobilizarii corporale}}{\text{Durata normala de functionare}}$$

Această amortizare nu face obiectul înregistrării în contabilitatea financiară a entităţii, dar se consemnează în Registrul de evidenţă fiscală al entităţii.

Amortizarea contabilă nu este deductibilă din punct de vedere fiscal, pe când amortizarea fiscală este deductibilă fiscal.

În acest context al abordării, amortizarea este un "instrument" de realizare a unor interese divergente între entitate şi stat (organul fiscal).

Prin amortizarea contabilă, entitatea urmăreşte recuperarea valorilor investite în imobilizări corporale, conform politicilor contabile şi fiscale. În funcţie de regimul de amortizare, putem asista, fie la atenuarea influenţei uzurii morale, prin recuperarea într-un timp mai scurt a valorilor investite în imobilizări corporale şi utilizarea acestor valori recuperate în noi investiţii şi, în special, în tehnică şi tehnologie nouă, caz în care entitatea ar avea şi avantaje fiscale, prin amânarea la plată a impozitului pe profit, fie la reducerea costurilor cu amortizarea în primii ani de utilizare şi creşterea lor progresivă în timp, caz în care se "grăbeşte" plata impozitului pe profit.

Deşi, pe ansamblu, nici entitatea economică şi nici statul nu se află în câştig sau pierdere, prin utilizarea metodelor de amortizare

derogatorii se produc dezechilibre pe planul performanţei şi al fiscalităţii. Acest lucru se resimte, mai ales în alimentarea bugetului de stat.

Prin amortizarea fiscală, statul urmăreşte crearea şi menţinerea stării de echilibru în alimentarea bugetului său, de la an la an, prin prisma impozitului pe profit, lăsând libertatea entităţii economice la recuperarea valorilor investite în imobilizări corporale, conform propriilor politici contabile şi fiscale, dar obligând entitatea la calculul, pe lângă rezultatul contabil, şi al rezultatului impozabil, prin deducerea din venituri a amortizării fiscale şi nu a celei contabile, eliminându-se, fie amânarea la plată, fie "grăbirea" plăţii impozitului pe profit.

Formalizând:

$$RC = V - C,$$

în C fiind inclusă şi amortizarea contabilă,

$$RI = V - C - V_{NIMP}/D_F + C_{ND}$$

în C_{ND} incluzându-se amortizarea contabilă, iar în V_{NIMP}/D_F, amortizarea fiscală, în care:

RC – rezultatul contabil;
V – veniturile realizate din orice sursă;
C – cheltuielile efectuate pentru realizarea veniturilor;
RI – rezultatul impozabil (fiscal);
CNd – cheltuielile nedeductibile fiscal;
V_{NIMP}/D_F – veniturile neimpozabile /deducerile fiscale.

Aceasta pune în evidenţă şi conectarea contabilităţii la fiscalitate (legătura dintre contabilitate şi fiscalitate).

Atât pe plan internaţional, cât şi în ţara noastră, se apreciază, fie prin reglementări fiscale, fie prin literatura de specialitate, că ***amortizarea liniară*** este ***justificată*** din punct de vedere economic, şi ***normală***, din punct de vedere ***fiscal***.

Orice altă metodă utilizată de entităţile economice în calcularea amortizării contabile, în afara metodei liniare, este considerată ***derogatorie.***

Diferenţa (în plus sau în minus) dintre amortizarea derogatorie şi amortizarea liniară pentru aceeaşi imobilizare corporală reflectă, an de an, cu cât este afectată baza de impozitare în calculul impozitului pe profit:

- diferenţa pozitivă indică cu cât este diminuată baza de impozitare prin prisma amortizării şi, în consecinţă, semnalează amânarea la plată a impozitului pe profit;
- diferenţa negativă indică cu cât este mărită (suplimentată) baza de impozitare prin prisma amortizării, semnalând "grăbirea" la plata impozitului pe profit.

Pentru ilustrarea acestor aspecte, pornind de la reglementările fiscale româneşti, vom proceda la calculul amortizării liniare – ca metodă reglementată fiscal – şi, al amortizării derogatorii (accelerate, degresivă fără luarea în considerare a uzurii morale şi degresivă cu luarea în considerare a uzurii morale), pentru aceeaşi imobilizare corporală.

Aplicaţia 17

O entitate achiziţionează, în luna decembrie a exerciţiului N, un utilaj la preţ de achiziţie de 132.000 lei, având o durată normală de utilizare de 12 ani. Durata de viaţă utilă se estimează tot la 12 ani. Codul fiscal prevede (presupunem) metoda de amortizare liniară, rezultând, deci amortizarea fiscală.

a) Planul de amortizare liniară (Tabelul nr.3).

$$Aa = \frac{Vi}{T} = \frac{132.000}{12} = 11.000 \text{ lei/an}, \quad \text{sau}$$

$$Aa\ Vi \times Na = 132.000 \times 8{,}3(3)\% = 11.000/\text{an};$$

$$Na = \frac{100}{12} = 8{,}3(3)\% .$$

Tabelul amortizării liniare se prezintă astfel (Tabelul nr.3):

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr.3. Planul amortizării liniare

Anii	Amortizarea anuală liniară	Amortizarea cumulată *	Valoarea rămasă de amortizat *
N+1	11.000	11.000	121.000
N+2	11.000	22.000	110.000
N+3	11.000	33.000	99.000
N+4	11.000	44.000	88.000
N+5	11.000	55.000	77.000
N+6	11.000	66.000	66.000
N+7	11.000	77.000	55.000
N+8	11.000	88.000	44.000
N+9	11.000	99.000	33.000
N+10	11.000	110.000	22.000
N+11	11.000	121.000	11.000
N+12	11.000	132.000	0
Total	132.000	X	X

* la sfârşitul anului.

b) Planul de amortizare accelerată (Tabelul nr.4).

Aa = 50% x Vi = 50% x 132.000 = 66.000 lei;

$$Aa_{2\text{-}12} = \frac{VRA}{T-1} = \frac{Vi - Aa_1}{T-1} = \frac{132.000 - 66.000}{12-1} = \frac{66.000}{11} = 6.000 \text{lei/an.}$$

Tabelul nr.4. Planul amortizării accelerate se prezintă astfel:

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr.4 Planul amortizării accelerate:

Anii	Amortizarea anuală accelerată	Amortizarea cumulată *	Valoare rămasă de amortizat *
N+1	66.000	66.000	66.000
N+2	6.000	72.000	60.000
N+3	6.000	78.000	54.000
N+4	6.000	84.000	48.000
N+5	6.000	90.000	42.000
N+6	6.000	96.000	36.000
N+7	6.000	102.000	30.000
N+8	6.000	108.000	24.000
N+9	6.000	114.000	18.000
N+10	6.000	120.000	12.000
N+11	6.000	126.000	6.000
N+12	6.000	132.000	0
Total	132.000	X	X

* la sfârşitul anului.

Situaţia comparativă a amortizării liniare (fiscale) şi amortizării accelerate (derogatorie) se prezintă în tabelul nr. 5:

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr.5. Situaţia comparativă a amortizării fiscale şi amortizării accelerate.

Anii	Amortizarea anuală liniară (Aa_l)	Amortizarea anuală accelerate (Aa_a)	Diferenţe (Aa_a - Aa_l)	
			(+)	(-)
N+1	11.000	66.000	55.000	-
N+2	11.000	6.000	-	5.000
N+3	11.000	6.000	-	5.000
N+4	11.000	6.000	-	5.000
N+5	11.000	6.000	-	5.000
N+6	11.000	6.000	-	5.000
N+7	11.000	6.000	-	5.000
N+8	11.000	6.000	-	5.000
N+9	11.000	6.000	-	5.000
N+10	11.000	6.000	-	5.000
N+11	11.000	6.000	-	5.000
N+12	11.000	6.000	-	
Total	132.000	132.000	55.000	55.000

c). Planul de amortizare degresivă AD1 (Tabelul nr.6).

$$Aa_{d_i} = VRA_i \times Na_d ;$$

$$Na_d = Na \times k = 8,3(3)\% \times 2,5 = 20,83\% ;$$

$$Na = \frac{100}{T} = \frac{100}{12} = 8,3(3)\% ;$$

$$K = 2,5.$$

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul amortizării degresive – AD1 se prezintă astfel (Tabelul nr.6):

Tabelul nr.6. Planul amortizării degresive – AD1

Anii	Baza de calcul VRA_i	Amortizarea anuală degresivă- (AD1)	Amortizarea cumulată*
N+1	132.000,00	27.495,60	27.495,60
N+2	104.504,40	21.768,30	49.263,90
N+3	82.736,10	17.233,90	66.497,80
N+4	65.502,20	13.644,10	80.141,90
N+5	51.858,10	10.802,05	90.943,95
N+6	41.058,05	8.551,95	99.495,90
N+7	32.504,10	6.770,60	106.266,50
N+8	25.733,50	5.360,30	111.626,50
N+9	20.373,20	5093,30	116.720,10
N+10	15.279,90	5093,30	121.813,40
N+11	10.186,60	5093,30	126.906,70
N+12	5.093,30	5093,30	132.000,00
TOTAL	X	132.000,00	X

* la sfârşitul anului.

Anul trecerii de la amortizarea degresivă la amortizarea liniară (t_K) este:

$$T_k = T+1 - \frac{100}{Nad} = 12+1 - \frac{100}{20,83} = 8,2$$, adică anul 8 sau 9 al perioadei. Din cealaltă variantă de calcul rezultă anul 9.

Situaţia comparativă a amortizării liniare (fiscale) şi amortizării degresive AD1 (derogatorie) se prezintă în tabelul nr.7.

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr.7. Situaţia comparativă a amortizării fiscale şi amortizării degresive AD1

Anii	Amortizarea anuală (Aa_i)	Amortizarea anuală degresivă- (AD1)	Diferenţe ($AD1_i - Aa_i$)	
			(+)	(–)
N+1	11.000,00	27.495,60	16.495,60	-
N+2	11.000,00	21.768,30	10.768,30	-
N+3	11.000,00	17.233,90	6.233,90	-
N+4	11.000,00	13.644,10	2.644,10	-
N+5	11.000,00	10.802,05	-	197,95
N+6	11.000,00	8.551,95	-	2.448,05
N+7	11.000,00	6.770,60	-	4.229,40
N+8	11.000,00	5.360,30	-	5.639,70
N+9	11.000,00	5093,30	-	5.906,70
N+10	11.000,00	5093,30	-	5.906,70
N+11	11.000,00	5093,30	-	5.906,70
N+12	11.000,00	5093,30	-	5.906,70
TOTAL	132.000,00	132.000,00	36.141,90	36.141,90

d) Planul de amortizare degresivă – AD2 (Tabelul nr.8).

1) $DUR = \frac{100}{Nad} = \frac{100}{20,83} = 4,8$ ani, adică 5 ani;

2) DUI = T– DUR =12 – 5 = 7 ani ;

3) DUD = DUI – DUR =7 – 5 = 2 ani;

4) DUL = DUI – DUD = 7 – 2 = 5 ani.

Rezultă că amortizarea, după metoda degresivă – AD2, are loc în 7 ani, din care, în regim degresiv – 2 ani şi în regim liniar – 5 ani.

$AD2_1$ = Vi x Nad = 132.000 x 20,83% = 27.495,60 lei;

$AD2_2$ = VRA2 x Nad = 104.504,40 x 20,83% = 21.768,25 lei;

VRA_2 = Vi – $AD2_1$= 132.000.00 –27.495,60 = 104.504,40 lei;

$AD2_{3-7} = \frac{VRA3}{DUL} = \frac{82.736,15}{5} = 16.547,23$ lei/an;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

$$VRA_3 = Vi - (AD2_1 + AD2_2) =$$
$$= 132.000,00 - (27.495,60 + 21.768,25) = 82.736,15 \text{ lei}$$

Tabloul amortizării degresive AD2 – se prezintă astfel (Tabelul nr.8):

Tabelul nr.8. Planul amortizării degresive – AD2

Anii	Baza de calcul (VRA_i)	Amortizarea anuală degresivă ($AD2_i$)	Amortizarea cumulată*
N+1	132.000,00	27.495,60	27.495,60
N+2	104.504,40	21.768,25	49.263,85
N+3	82.736,15 : 5	16.547,23	65.811,08
N+4		16.547,23	82.398,31
N+5		16.547,23	98.905,54
N+6		16.547,23	115.452,27
N+7		16.547,23	132.000,00
N+8			
N+9			
N+10			
N+11			
N+12			
Total	X	132.000	X

* la sfârşitul anului.

Situaţia comparativă a amortizării liniare (fiscale) şi amortizării degresive – AD2 (derogatorie) se prezintă în tabelul nr. 9.

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr. 9. Situaţia comparativă a amortizării fiscale şi amortizării degresive AD2

Anii	Amortizarea anuală (Aa_i)	Amortizarea anuală degresivă- ($AD2_i$)	Diferenţe ($AD2_i - Aa_i$)	
			(+)	(-)
N+1	11.000,00	27.495,60	16.495,60	-
N+2	11.000,00	21.768,30	10.768,25	-
N+3	11.000,00	16.547,23	5.547,23	-
N+4	11.000,00	16.547,23	5.547,23	-
N+5	11.000,00	16.547,23	5.547,23	-
N+6	11.000,00	16.547,23	5.547,23	-
N+7	11.000,00	16.547,23	5.547,23	-
N+8	11.000,00	0	-	11.000,00
N+9	11.000,00	0	-	11.000,00
N+10	11.000,00	0	-	11.000,00
N+11	11.000,00	0	-	11.000,00
N+12	11.000,00	0	-	11.000,00
TOTAL	132.000,00	132.000,00	55.000,00	55.000,00

Centralizând diferenţele dintre amortizarea contabilă (derogatorie), calculată pe baza celor trei metode/variante (accelerată, AD1 şi AD2) şi amortizarea fiscală (liniară), date preluate din tabelele nr. 5,7, şi 9, rezultă următorul tablou (tabelul nr.10) :

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr.10 Centralizatorul diferenţelor de amortizare:

Anii	Diferenţe					
	$Aa_a - Aa_l$		AD1– Aal		AD2 – Aal	
	(+)	(–)	(+)	(–)	(+)	(–)
N+1	55.000	-	16.495,60	-	16.495,60	-
N+2	-	5.000	10.768,30	-	10.768,25	-
N+3	-	5.000	6.233,90	-	5.547,23	-
N+4	-	5.000	2.644,10	-	5.547,23	-
N+5	-	5.000	-	197,95	5.547,23	-
N+6	-	5.000	-	2.448,05	5.547,23	-
N+7	-	5.000	-	4.229,40	5.547,23	-
N+8	-	5.000	-	5.639,70	-	11.000,00
N+9	-	5.000	-	5.906,70	-	11.000,00
N+10	-	5.000	-	5.906,70	-	11.000,00
N+11	-	5.000	-	5.906,70	-	11.000,00
N+12	-	5.000	-	5.906,70	-	11.000,00
Total	55.000	55.000	36.141,90	36.141,90	55.000,00	55.000,00

în urma analizei căruia putem formula următoarele concluzii şi comentarii:

- cheltuiala anuală, justificată economic şi fiscal, cu amortizarea este de 11.000 de lei, însă metoda liniară nu ţine cont de uzura morală, iar progresul tehnic poate pune entitatea în situaţia lipsei de competitivitate pe piaţă, cu puternice repercusiuni asupra viabilităţii şi longevităţii activităţii;
- aplicând cota de impozit asupra profitului impozabil calculat pe baza amortizării fiscale (liniare), rezultă un impozit pe profit anual constant, din perspectiva amortizării, pe întreaga durată de viaţă utilă a imobilizării corporale;
- diferenţele în plus faţă de amortizarea liniară, pentru fiecare metodă/variantă de amortizare, indică proporţia în care este amânată plata impozitului pe profit:
  - la metoda accelerată, este greu de presupus că o imobilizare corporală se "consumă" în primul an în procent de până la 50%, iar nivelul amortizării calculate

pe fiecare an nu este corelat cu gradul de utilizare a imobilizării corporale respective;

- la metoda degresivă, varianta AD1, deşi aceasta este considerată de tip accelerat, amânarea la plată a impozitului pe profit este de mai mici proporţii, amortizarea, ca element al costului, este mai uşor de suportat de entitate, iar recuperarea valorii investite iniţial în imobilizarea corporală este, cât de cât, an de an, corelată cu gradul de utilizare a acesteia;
- la metoda degresivă, varianta AD2, şi ea considerată de tip accelerat, amânarea la plată a impozitului pe profit este de mai mari proporţii şi se adresează ultimei perioade a duratei de viaţă utilă, însă ţine cont de uzura morală, facilitând recuperarea valorii investite iniţial într-un timp mai scurt, dând posibilitatea introducerii progresului tehnic şi a rezistenţei entităţii în lupta de concurenţă, prin creşterea performanţelor. Nici această variantă nu reflectă corelaţia dintre cuantumul amortizării contabile anuale şi gradul de utilizare a imobilizării corporale respective.

- diferenţele în minus faţă de amortizarea liniară, pentru fiecare metodă/variantă de amortizare, indică proporţia de "încărcare" suplimentară a fiecărui an cu impozitul pe profit amânat anterior. Astfel:
  - la metoda accelerată, "încărcarea" plăţii impozitului pe profit se face egalitar pe cei T−1 ani de exploatare. Şi în acest caz suntem în faţa unei lipse de corelare a amortizării cu gradul de utilizare a imobilizării corporale;
  - la varianta AD1 "încărcarea" la plată a impozitului pe profit este "dirijată" către ultima perioadă a duratei de viaţă utilă, această "încărcare" fiind crescătoare până la constantă şi, cu atât mai mult, indică lipsa de corelare a amortizării cu gradul de utilizare a imobilizării, cu influenţe semnificative asupra profitabilităţii;
  - la varianta AD2 "încărcarea " la plată a impozitului pe profit se realizează pe ultima perioadă a duratei de viaţă

BCUIASI CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

utilă a imobilizării corporale şi se realizează în mod constant şi cu influenţe semnificative asupra profitabilităţii;

- diferenţele în plus şi în minus arată că entitatea economică, orice metodă/variantă de amortizare derogatorie ar folosi, nu se sustrage de la obligaţiile fiscale, ci le amână, dar în defavoarea statului. De aici, necesitatea aplicării metodei liniare, din perspectiva statului (organului fiscal);
- utilizarea celor trei metode/variante de amortizare asigură recuperarea mai rapidă a celei mai mari părţi a valorii investite în imobilizări corporale, în prima perioadă a duratei de viaţă utilă, cu posibilitatea benefică a introducerii progresului tehnic, dar cu imposibilitatea alimentării la timp şi relativ constant a bugetului de stat;
- metodele/variantele de amortizare de tip derogatoriu transferă şi gradul de profitabilitate a activităţii dinspre cea de-a doua parte către prima parte a duratei de viaţă utilă a imobilizării corporale;
- procedându-se la amortizarea liniară se elimină atât "amânarea" la impozitare, cât şi subimpozitarea/supraimpozitarea profitului de la perioadă la perioadă.

Din această analiză rezultă clar interesele divergente, justificate de altfel, ale entităţii şi organului fiscal pe linia amortizării, de unde şi determinarea celor două categorii de rezultate: ***rezultatul contabil*** şi ***rezultatul fiscal***. În plus, prin aplicarea metodei liniare de amortizare, statul, prin organul său executiv, elaborează politici fiscale de încurajare şi sprijinire a entităţiilor economice în introducerea progresului tehnic, între care şi scutirea la plata impozitului pe profit pentru profitul reinvestit.

În majoritatea ţărilor Uniunii Europene, ca şi în SUA şi Japonia, amortizarea apare ca un mijloc de "incitare" fiscală la investiţii, fiind 100% deductibilă fiscal, indiferent de regimul de amortizare folosit.

Astfel de concluzii şi comentarii pot fi formulate şi în cazul celorlalte metode/variante de amortizare aplicabile pe plan internaţional, mai mult sau mai puţin, cu respectarea tendinţelor "mişcării" diferenţelor dintre amortizarea contabilă şi amortizarea fiscală.

III.4. Contabilitatea amortizarii imobilizărilor corporale

Metoda/varianta de amortizare folosită se aplică de o manieră consecventă pentru toate activele de aceeaşi natură şi având condiţii de exploatare identice. În plus, aceasta trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice viitoare ale unei imobilizări corporale se aşteaptă să fie consummate de entitate. Altfel spus, nivelul amortizării contabile trebuie să fie corelat cu gradul de utilizare a imobilizării corporale respective.

Amortizarea astfel calculată se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială specifică, "*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*",

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 281_	"Amortizări privind imobilizările corporale"	Suma	Suma

sumele aferente rezultând din împărţirea amortizării anuale la 12 luni ale anului.

La sfârşitul anului, în bilanţ, imobilizările corporale apar la valoarea lor reală (valoarea iniţială minus amortizarea contabilă cumulată).

Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal doar la nivelul amortizării fiscale.

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL IV.

TRATAMENTUL CONTABIL ŞI FISCAL AL UNOR SITUAŢII PARTICULARE PRIVIND IMOBILIZĂRILE CORPORALE

Amortizarea contabilă şi amortizarea fiscală nu sunt singurele probleme ce trebuie clarificate în legătură cu aşezarea pe temei legal a utilizării imobilizărilor corporale. Diversitatea situaţiilor în care se pot afla imobilizările corporale în gestiunea unei entităţi economice poate genera tratamente contabile şi fiscale specifice ale acestor situaţii, cu influenţe semnificative asupra calculului rezultatelor. De aici, necesitatea tratării lor din perspectiva, fie a reglementărilor naţionale, fie a reglementărilor internaţionale.

IV.1. Tratamentul modificărilor în estimările contabile

După cum s-a mai precizat, amortizarea contabilă este influenţată de trei factori: durata de viaţă utilă (*useful life*), valoarea amortizabilă (*depreciable amount*) şi metoda de amortizare.

În acelaşi timp, întocmirea situaţiilor financiare presupune evaluări bazate pe circumstanţele existente în momentul elaborării acestora. Prin urmare, dacă circumstanţele asupra cărora s-au fondat situaţiile financiare au evoluat, este necesară evaluarea duratei de viaţă utilă, a valorii amortizabile, a valorii reziduale, a regimului de amortizare etc. Reexaminarea acestora cade sub incidenţa IAS 16 "*Imobilizări corporale*" şi IAS 8 "*Politici contabile, modificări în estimările contabile şi erori*".

Dacă previziunile sunt sensibil diferite de estimările anterioare, cheltuielile privind amortizarea exerciţiului în curs şi a exerciţiilor viitoare trebuie să fie ajustate. O modificare într-o estimare contabilă are efect dacă marchează evoluţia rezultatului unei entităţi.

Modificările în estimările contabile se tratează după cum urmează:

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a) efectul unei schimbări de estimare contabilă afectează determinarea rezultatului net (profit net sau pierdere netă):
   - al perioadei (exerciţiului) schimbării, dacă schimbarea afectează doar această perioadă;
   - al perioadei în care are loc schimbarea şi perioadei ulterioare, dacă aceasta este vizată de schimbarea în cauză;

b) efectul unei schimbări de estimare contabilă trebuie reflectat în acelaşi cont (de venituri sau de cheltuieli) din contul de profit şi pierdere în care s-a înregistrat anterior şi estimarea iniţială.

Reexaminarea duratei de viaţă utilă poate fi impusă de :

- o exploatare mai intensă a imobilizării corporale, sau o exploatare în condiţii mai puţin favorabile a acesteia, ceea ce duce la o diminuare a duratei de viaţă utilă;
- cheltuielile ulterioare efectuate pentru imobilizările corporale existente:
  - cheltuieli făcute cu scopul sporirii capacităţii de exploatare şi/sau al reducerii pierderilor tehnologice şi consumurilor specifice;
  - cheltuieli pentru modernizarea unor componente ale imobilizării corporale sau a întregii imobilizări, cu scopul creşterii substanţiale a calităţii producţiei şi activităţii şi sporirea gradului de confort şi ambient,

ceea ce duce la o creştere a duratei de viaţă utilă, dar şi la o creştere a valorii de amortizat.

În aceste condiţii are loc recalcularea amortizării contabile şi alocarea ei, pe baza aceleiaşi metode de amortizare utilizată iniţial, duratei de viaţă utilă rămasă (estimată).

Aplicaţia 18.

O entitate achiziţionează şi pune în funcţiune, la începutul exerciţiului N, un utilaj, la preţ de achiziţie de 12.000 de lei, având o durată de viaţă utilă de 10 ani, amortizându-l prin metoda liniară. La închiderea anului trei de funcţionare, o comisie de experţi tehnici estimează că durata de viaţă utilă rămasă nu este de şapte ani, ci de 5 ani.

În contabilitate:

a) achiziţionarea utilajului:

%	= 404	" Furnizori de imobilizări"		14.400
2131 "Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"			12.000	
4426 "TVA deductibilă"			2.400	

b) amortizarea anuală în anii 1 şi 2, de 1200 lei/an (12.000 lei/10 ani):

b_1) în anul 1:

6811 " Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	1.200	1200

b_2) în anul 2 :

aceeaşi înregistrare şi cu aceeaşi sumă;

c) în anul 3:

c_1) valoarea rămasă de amortizat:

12.000 lei – (1.200 lei x 2 ani) = 9.600 lei;

c_2) recalcularea amortizării anuale : 9.600 : 6 ani = 1.600 lei/an;

c_3) amortizarea în anul 3:

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6811 " Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	1.600	1.600

Amortizarea contabilă nu este deductibilă fiscal, dar este deductibilă fiscal amortizarea fiscală.

Reexaminarea valorii amortizabile poate fi determinată de:

- modificarea valorii reziduale, determinată, la rândul ei, de modificarea duratei de viaţă utilă, de cheltuielile ulterioare efectuate la imobilizările corporale existente, de cheltuielile de cesiune şi alţi factori;
- cheltuielile ulterioare efectuate pentru imobilizările corporale existente, fie pentru sporirea capacităţii lor de exploatare, fie pentru modernizarea lor,

ceea ce duce, fie la creşterea, fie la reducerea valorii amortizabile.

Şi în aceste condiţii are loc recalcularea amortizării contabile, prin modificarea valorii amortizabile de către valoarea reziduală şi alocarea ei, pe baza aceleiaşi metode de amortizare utilizată iniţial, duratei de viaţă utilă rămasă.

Aplicaţia 19.

O entitate achiziţionează şi pune în funcţiune, la începutul exerciţiului N, un utilaj, la preţ de achiziţie de 26.000 de lei şi cu o durată de viaţă utilă egală cu durata normală de funcţionare, de 10 ani. Utilajul se amortizează după metoda liniară. După cinci ani de exploatare (la începutul anului 6) are loc o reparaţie capitală cu scopul aducerii parametrilor de funcţionare la nivelul celor iniţiali, reparaţie al cărei preţ facturat de către o entitate specializată este de 5.000 lei, plus TVA. La darea în exploatare, valoarea reziduală a fost estimată la suma de 2.000

de lei, iar după reparaţia capitală, la 4.000 de lei, durata de viaţă utilă nemodificându-se.

În contabilitate:

a) achiziţionarea utilajului:

%	= 404 " Furnizori de imobilizări"		31.200
2131 "Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		26.000	
4426 "TVA deductibilă"		5.200	

b) amortizarea în anii 1- 5 (26.000 – 2.000 lei) = 24.000 lei;
24.000 lei/ 10 ani = 2.400 de lei/an.

6811 " Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	2.400	2.400

Această înregistrare se repetă de 4 ori, până la reparaţia capitală.

c) reparaţia capitală efectuată de entitatea specializată, în anul 6:

%	= 401 " Furnizori"		6.000
611 "Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile"		5.000	
4426 "TVA deductibilă"		1.000	

d) amortizarea în anii 6 -10 (10.000 lei/5 ani) = 2.000 lei/an;
$(VRA_{VI} - (VRE_{VI} - VRE_I))$ = (12.000 lei – (4.000lei – 2.000 lei)
=10.000 de lei.

BCU "BABEŞ-BOLYAI" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6811 " Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	2.000	2.000

Cheltuielile cu amotizarea contabilă nu sunt deductibile fiscal, dar cele cu amortizarea fiscală, da, iar cheltuielile cu întreţinerile şi reparaţiile sunt, în întregime, deductibile fiscal.

Reexaminarea metodei de amortizare, deşi în contabilitate operează *principiul permanenţei metodelor*, poate avea loc în situaţia în care ritmul aşteptat de avantaje economice consumabile ce decurg din imobilizarea corporală respectivă înregistrează modificări semnificative şi nu corespunde gradului de utilizare a acesteia.

Schimbarea metodei, în acest caz, trebuie justificată în nota explicativă la situaţiile financiare anuale – *"Principii şi politici contabile"*.

Atunci când are loc o schimbare de metodă de amortizare, aceasta trebuie să fie tratată ca o schimbare de estimare contabilă, iar cheltuielile privind amortizările exerciţiului în care a avut loc schimbarea şi ale exerciţiilor viitoare trebuie să fie ajustate.

Trecerea de la o metodă la alta de amortizare, dacă are loc excepţional, porneşte de la valoarea rămasă de amortizat în momentul trecerii.

Aplicaţia 20

O entitate achiziţionează şi pune în funcţiune, la începutul exerciţiului N, un aparat de măsurare, control şi reglare, la preţ de achiziţie de 60.000 de lei, având o durată de viaţă utilă de 10 ani, amortizându-l după metoda liniară. După 3 ani de exploatare, se constată că avantajele economice consumabile ce decurg din utilizarea aparatului nu corespund aşteptărilor şi, în consecinţă, se hotărăşte schimbarea politicii de amortizare, prin utilizarea metodei accelerate.

BCU CENTRALA UNIVERSITARY LIBRARY

În contabilitate:

a) achiziţionarea aparatului:

a1) recepţia:

%	= 404 " Furnizori de imobilizări"		72.000
2132 "Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"		60.000	
4426 "TVA deductibilă"		12.000	

b2) plata furnizorilor:

404 "Furnizori de imobilizări"	= 5121 "Conturi la bănci în lei"	72.000	72.000

b) amortizarea anuală în anii 1- 3 :

Aa = Val. de amortizat: 10 ani =60.000 lei: 10 ani =6.000 lei/an;

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	6.000	6.000

Această înregistrare şi cu aceeaşi sumă se repetă şi în anii 2 şi 3.

Pentru anii 4 - 10 se aplică metoda accelerată:

În anul 4 : 50% din valoarea rămasă de amortizat.

Valoarea rămasă de amortizat : 60.000 lei – (6.000 lei x 3 ani) =

= 60.000 lei – 18.000 lei = 42.000 lei;

Amortizarea în anul 4:

42.000 lei x 50% = 21.000 lei.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) amortizarea în anul 4:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	21.000	21.000

În anii 5-10, amortizarea liniară.

Amortizarea anuală = valoarea rămasă de amortizat : 6 ani = = (60.000 lei – 18.000 lei – 21.000 lei): 6 ani =21.000 lei : 6 ani = =3.500 lei / an.

d) amortizarea anuală în anul 5:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	3.500	3.500

Această înregistrare şi cu aceeaşi sumă se repetă şi în anii 6-10.

Reexaminarea valorii reziduale se poate realiza atunci când:

- au loc întreţineri şi reparaţii la imobilizările corporale menite să menţină parametrii de funcţionare la nivelul lor iniţial;
- au loc cheltuieli ulterioare efectuate la imobilizările corporale existente, cu scopul sporirii capacităţii lor de exploatare şi al modernizării lor;
- modificarea duratei de viaţă utilă;
- se estimează modificarea cheltuielilor de casare etc.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 21.

La începutul exerciţiului N, o entitate achiziţionează şi pune în funcţiune un utilaj, la preţ de achiziţie de 53.000 de lei, având o durată de viaţă utilă, egală cu durata normală de funcţionare, de 10 ani, amortizându-l după metoda liniară. Valoarea estimată a cheltuielilor de casare la expirarea duratei de viaţă utilă este de 1.000 de lei, iar valoarea estimată a valorilor materiale recuperate în urma casării este de 6.000 de lei.

În anul trei de funcţionare (expoatare) au loc reparaţi curente, în regie proprie, cu următoarele cheltuieli: înlocuirea unor piese de schimb - 1.285 de lei şi salarii – 1.215 de lei (salarii propriu-zise de 1.000 de lei, CAS - 158 lei, CASS - 52 lei şi CFŞ - 5 lei).

În anul şase are loc modernizarea utilajului de către o entitate specializată care facturează lucrări finale în valoare de 12.000 de lei, plus TVA. În această situaţie, durata de viaţă utilă se măreşte cu un an, iar cheltuielile de casare estimate vor fi de 1.500 de lei şi valoarea estimată a valorilor materiale recuperate în urma casării este de 9.500 de lei. Casarea se face de un terţ.

În contabilitate:

a) achiziţionarea utilajului:

$a_{1)}$ recepţia:

%	= 404 " Furnizori de imobilizări"		63.600
2131 "Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		53.000	
4426 "TVA deductibilă"		10.600	

$a_{2)}$ plata furnizorilor:

404 "Furnizori de imobilizări"	= 5121 "Conturi la bănci în lei"	63.600	63.600

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) amortizarea anuală în anii 1 - 5:

Aa = Val. de amortizat / 10 ani = 48.000 lei /10 ani = 4.800 lei/an;
Val.de amortizat = Vi_1 – VRE_i = 53.000 lei – 5.000 lei = 48.000 de lei;
VRE_i = Val. mat. recuperate – Cheltuieli de casare$_i$ =
= 6.000 lei – 1.000 lei = 5.000 de lei.

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	4.800	4.800

Această înregistrare şi cu aceeaşi sumă se repetă de 4 ori, până la efectuarea modernizărilor (anii 2 - 5).

În anul trei, însă:
c) cheltuieli cu reparaţiile curente, în regie proprie, în anul 3:
c_1) cu piesele de schimb:

602	"Cheltuieli cu materialele consumabile"	= 302	"Materiale consumabile"	1.285	1.285

c_2) cu salariile propriu-zise:

641	"Cheltuieli cu salariile personalului"	= 421	"Personal-salarii datorate"	1.000	1.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c3) cu CAS (15,8 % din salarii):

6451	"Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	= 4311	"Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	158	158

c4) cu CASS (5,2% din salarii):

6453	"Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	=4313	"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	52	52

c5) cu CFŞ (0,5% din salarii):

6452	"Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	=4371	"Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"	5	5

d) În anul şase: modernizarea utilajului:

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d_1) facturarea de către furnizor a cheltuielilor cu modernizarea:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		14.400
2131	" Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"			12.000	
4426	" TVA deductibilă"			2.400	

d_2) plata furnizorilor:

404	"Furnizori de imobilizări"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"	14.400	14.400

e) calculul şi înregistrarea amortizării, în anul 6:

$Aa_6 = VRA_6 / 6$ ani = 33.000lei/6 ani = 5.500 de lei/an.

$VRA_6 = VA_i - Ac_5 + Ch.m - VRE_6 =$

= 48.000 lei – 24.000 lei +12.000 lei – 3.000 lei =

=33.000 de lei;

Ac_5 = Aa x 5 ani = 4.800 lei x 5 ani = 24.000 de lei.

$VRE_6 = (Vm.r.e_6 - Ch.c.e_6) - (Vm.r.e_i - Ch.c.e_i) =$

= (9.500 lei – 1.500 lei) – (6.000 lei – 1.000 lei) = 3.000 de lei,

în care:

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

VA_i – valoarea de amortizat iniţial;
VRA_6 – valoarea rămasă de amortizat (amortizabilă) în anul 6;
Ac_5 – amortizarea cumulată până în anul 5, inclusiv;
Ch.m – cheltuieli de modernizare;
VRE_6 – valoarea reziduală estimată în anul 6;
$Vm.r.e_6$ – valoarea materialelor recuperate estimată în anul 6;
$Vm.r.e_i$ – valoarea materialelor recuperate estimată iniţial;
$Ch.c.e_6$ – cheltuielile de casare estimate în anul 6;
$Ch.c.e_i$ – cheltuielile de casare estimate iniţial.

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	5.500	5.500

f) înregistrarea amortizării anuale, în anii 7-11, prin articolul contabil:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	5.500	5.500

g) în anul 11:

g_1) înregistrarea cheltuielilor cu casarea, facturate de terţi, în sumă de 1.500 de lei:

	%	= 401	"Furnizori"		1.800
6588	"Alte cheltuieli de exploatare"			1.500	
4426	"TVA deductibilă"			300	

B.C.U. "M. EMINESCU" IAŞI
BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

g_2) plata furnizorului:

401	"Furnizori"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"	1.800	1.800

g_3) înregistrarea valorilor materiale (piese de schimb) recuperate în urma casării, în sumă de 9.500 de lei.

302	"Materiale consumabile"	= 7588	"Alte venituri din exploatare"	9.500	9.500

Sintetizând calculele de la înregistrările din anii 1–11:

- valoarea de intrare a utilajului: *65.000 de lei*; (53.000 (a_1) + 12.000 (d_1) = 65.000 de lei);
- amortizarea înregistrată în anii 1-11: *57.000 de lei*; (4.800 lei x 5 ani + 5.500 lei x 6 ani = 57.000 de lei);
- valoarea materialelor recuperate la casare: *9.500 lei*;
- valoarea cheltuielilor cu casarea: *1.500 de lei*;
- diferenţa de 8.000 de lei (9.500 lei – 1.500 lei), reprezentând valoarea reziduală estimată, se va folosi pentru acoperirea diferenţei dintre ***valoarea de intrare*** şi ***amortizarea*** înregistrată până la casare.

g_4) înregistrarea scoaterii din gestiune a utilajului (casarea):

	%	= 2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		65.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			57.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			8.000	

BCU "ALEXANDRU IOAN CUZA" UNIVERSITY LIBRARY

Fluxul acestor înregistrări scoate în evidenţă efectele contabile şi fiscale ale modificării estimărilor contabile relative la imobilizările corporale.

Cheltuielile cu amortizarea contabilă nu sunt deductibile fiscal dar sunt deductibile fiscal cheltuielile cu amortizarea fiscală. Acelaşi tratament îl au şi cheltuielile privind valoarea neamortizată.

Cheltuielile cu reparaţiile sunt deductibile fiscal, ca şi cele cu casarea.

Veniturile din recuperările de valori în urma casării sunt venituri impozabile.

IV.2 Tratamentul cheltuielilor ulterioare efectuate la imobilizările corporale

Pe parcursul duratei de viaţă utilă, deci ulterior recunoaşterii iniţiale a unei imobilizări corporale, în mod normal şi uneori, inevitabil, au loc intervenţii asupra acesteia ce constau în: revizii, inspecţii tehnice, reparaţii curente, reparaţii capitale, modernizări, extinderi etc., intervenţii ce angajează cheltuieli pe măsură. Aceste cheltuieli, faptul că sunt efectuate ulterior punerii în funcţiune a imobilizării corporale, sunt cunoscute sub numele de ***cheltuieli ulterioare***, al căror tratament diferă, în funcţie de scopul lor.

Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale sunt recunoscute, de regulă, drept cheltuieli ale perioadei în care au fost efectuate. Însă, standardele şi reglementările contabile împart cheltuielile ulterioare, în funcţie de efectul lor, în:

- cheltuieli cu întreţinerile şi reparaţiile;
- cheltuieli cu modernizarea.

Cheltuielile cu întreţinerile şi reparaţiile sunt cheltuieli normale, inevitabile şi necesare menţinerii stării tehnice a imobilizării corporale. Ele nu modifică performanţele iniţiale ale imobilizării şi, de aceea, nu se adaugă la valoarea contabilă iniţială. Ele trebuie recunoscute ca fiind cheltuieli ale perioadei în care se efectuează şi se impută direct rezultatului exerciţiului financiar.

Întreţinerile şi reparaţiile pot fi făcute în regie proprie sau de către entităţi specializate.

Executarea întreţinerilor şi reparaţiilor în regie proprie:

Aplicaţia 22.

O entitate deţine un utilaj care, în cursul exerciţiului curent, se defectează, necesitând achiziţionarea şi înlocuirea unei piese. Operaţiile au loc în regie proprie, necesitând următoarele cheltuieli:

- cu piesa de schimb pe care o achiziţionează la costul de achiziţie de 1.010 de lei, TVA 20%;
- cu salariile şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor, 243 de lei (salarii propriu-zise – 200 de lei, CAS – 32 de lei, CASS – 10 lei şi CFŞ –1 leu);
- cu amortizarea utilajelor utilizate la reparaţii – 7 lei.

În contabilitate:

1) achiziţionarea piesei de schimb:

a) recepţia:

	%	= 401	„Furnizori”		1.212
3024	„ Piese de schimb”			1.010	
4426	„ TVA deductibilă”			202	

b) plata furnizorului:

401	„Furnizori”	= 5121	„Conturi la bănci în lei”	1.212	1.212

2) reparaţia utilajului:

a) încorporarea pieselor de schimb:

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6024	„Cheltuieli privind piesele de schimb"	= 3024	„Piese de schimb"	1.010	1.010

b) amortizarea utilajelor utilizate:

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	7	7

c) salariile şi celelalte elemente ce decurg din calculul salariilor:

c_1) salariile propriu-zise:

641	„Cheltuieli cu salariile personalului"	= 421	„Personal – salarii datorate"	200	200

c_2) contribuţia la asigurările sociale:

6451	„Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	= 4311	„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	32	32

c_3) contribuţia la asigurările sociale de sănătate:

6453	„Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	= 4313	„Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	10	10

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c4) contribuţia unităţii la fondul de şomaj:

6452	„Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj”	= 4371	„Contribuţia unităţii la fondul de şomaj”	1	1

Cheltuielile cu reparaţiile sunt deductibile fiscal.

Executarea întreţinerilor şi reparaţiilor de o entitate specializată:

Aplicaţia 23.

O entitate deţine un utilaj care, în cursul exerciţiului curent, se defectează, necesitând o reparaţie în afara entităţii, la o unitate specializată. Costurile totale facturate de către entitatea de reparaţii sunt de 2000 de lei, TVA - 20%. Plata facturii se face prin virament.

În contabilitate:

a) primirea facturii de la prestatorul de servicii:

	%	= 401	„Furnizori”		2.400
611	„Cheltuieli cu întreţinerile şi reparaţiile”			2.000	
4426	„ TVA deductibilă”			400	

b) plata furrnizorului:

401	„Furnizori”	= 5121	„Conturi la bănci în lei”	2.400	2.400

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cheltuielile cu întreţinerile şi reparaţiile, faptul că asigură funcţionarea (exploatarea) normală a imobilizărilor corporale în vederea obţinerii de venituri impozabile şi, în plus, sporesc protecţia şi securitatea muncii, sunt, în întregime, deductibile din punct de vedere fiscal. Ele sunt costuri ale perioadei efectuării lor, afectând rezultatul acestei perioade.

Au deductibilitate limitată „cheltuielile de funcţionare, întreţinere şi reparaţii aferente autoturismelor folosite de persoanele cu funcţii de conducere şi de administrare ale persoanelor juridice, deductibile limitat potrivit alin. (3), lit. (l) şi (m) la cel mult un singur autoturism aferent fiecărei persoane cu astfel de atribuţii"[30].

Art.25, alin.(3), lit (l) prevede că nu sunt deductibile fiscal „50% din cheltuielile aferente vehicolelor rutiere motorizate care nu sunt utilizate exclusiv în scopul activităţii economice, cu o masă totală maximă autorizată care să nu depăşească 3.500 Kg şi care să nu aibă mai mult de 9 scaune de pasageri, incluzând şi scaunul şoferului, aflate în proprietatea sau în folosinţa contribuabilului..."

Sunt situaţii când unele componente ale unei imobilizări necesită înlocuirea la intervale regulate de timp. De exemplu, un furnal (cuptor) poate impune recăptuşirea după un număr de ore de utilizare specificat, sau interiorul unui avion, precum scaunele şi tapiţeria, pot necesita înlocuirea de mai multe ori pe parcursul duratei de viaţă a aeronavei. Aceste componente sunt recunoscute în valoarea contabilă şi, ca atare, contabilizate ca active distincte, deoarece ele au durată de viaţă utilă diferite de cele ale imobilizărilor corporale de care sunt legate.

O entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unui element de imobilizare corporală costul părţii înlocuite într-un astfel de element când acel cost apare, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere. Valoarea contabilă a acelor părţi înlocuite este derecunoscută (înlăturată din bilanţ), în conformitate cu prevederile de derecunoaştere, fără să se ţină seama dacă partea înlocuită a fost amortizată separat. Dacă valoarea contabilă a părţii înlocuite nu poate fi determinată, se poate utiliza costul înlocuirii ca o indicaţie a valorii costului părţii înlocuite la momentul achiziţionării/construcţiei.

[30] *Legea nr.227/2015* – privind Codul fiscal, art.25, alin.(3) lit. (l) şi (m).

BCU ASSET LIBRARY

În consecinţă, când cele două criterii fundamentale de recunoaştere a unei imobilizări corporale, ca de altfel a orcărui activ, sunt satisfăcute, cheltuielile angajate pentru a înlocui o componentă sunt contabilizate ca şi o achiziţionare a unui activ distinct, iar activul (elementul) înlocuit este scos din uz (eliminat din activul bilanţier), adică derecunoscut.

În sensul susţinerii celor de mai sus, IAS 16 *„Imobilizări corporale"*, nuanţează problema cheltuielilor ulterioare astfel: „Conform principiului recunoaşterii, o entitate nu recunoaşte în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costurile întreţinerii zilnice a elementului respectiv. Aceste costuri sunt mai degrabă recunoscute în profit sau pierdere pe măsură ce sunt suportate. Costurile întreţinerii zilnice sunt, în primul rând, costurile cu manopera şi consumabilele şi pot include costul pieselor mici. Scopul acestor cheltuieli este adesea descris ca fiind pentru „reparaţiile şi întreţinerea" elementului de imobilizări corporale.

Componentele unor elemente de imobilizări corporale pot necesita înlocuirea la intervale regulate. De exemplu, un furnal poate necesita recăptuşirea după un număr specificat de ore de utilizare sau componentele interioare ale unui avion, cum ar fi scaunele şi cambuzele, ar putea necesita înlocuirea de mai multe ori pe parcursul duratei de viaţă a avionului. Elementele de imobilizări corporale pot fi dobândite, de asemenea, pentru a se apela mai rar la înlocuire, cum ar fi înlocuirea pereţilor interiori ai unei clădiri, sau pentru a efectua o înlocuire nerecurentă. Conform principiului recunoaşterii, o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unui element de imobilizări corporale costul părţii înlocuite a unui astfel de element când acel cost este suportat, dacă sunt îndeplinite criteriile de recunoaştere. Valoarea contabilă a părţilor înlocuite este derecunoscută în conformitate cu dispoziţiile de derecunoaştere din prezentul standard.

O condiţie pentru continuarea exploatării unui element de imobilizări corporale (de exemplu, un avion) poate fi efectuarea de inspecţii generale regulate pentru depistarea defecţiunilor, indiferent dacă părţi ale elementului sunt înlocuite sau nu. La momentul efectuării fiecărei inspecţii generale, costul acesteia este recunoscut în valoarea contabilă a elementului de imobilizări corporale ca o înlocuire, dacă sunt respectate

criteriile de recunoaştere. Orice valoare contabilă rămasă din costul inspecţiei anterioare (distinct de părţile fizice) este derecunoscută. Acest lucru are loc indiferent dacă costul inspecţiei anterioare a fost identificat în tranzacţia în care elementul a fost dobândit sau construit. Dacă este necesar, costul estimat al unei inspecţii similare viitoare poate fi utilizat ca o indicaţie a ceea ce a însemnat costul componentei de inspecţie existente atunci când elementul a fost dobândit sau construit".

Cheltuielile cu modernizarea sunt recunoscute ca o componentă care măreşte valoarea contabilă iniţială, întrucât ele au ca scop îmbunătăţirea/ creşterea performanţelor iniţiale ale imobilizării corporale.

În conformitate cu standardul IAS 16 "Imobilizări corporale", punctul 10, în legătură cu ***recunoaşterea*** costului unui element de imobilizări corporale ca activ, „O entitate evaluează, conform principiului recunoaşterii, toate costurile imobilizărilor sale corporale atunci când sunt suportate. Aceste costuri includ costurile suportate iniţial pentru dobândirea sau construcţia unui element de imobilizări corporale, precum şi costurile suportate ulterior pentru adăugări la aceasta, pentru înlocuirea parţială sau pentru întreţinerea acestora".

Altfel spus, cheltuielile ulterioare privind imobilizările corporale trebuie să fie adăugate la valoarea contabilă a bunului, deja înregistrat în contabilitate, dacă este probabil ca entitatea să beneficieze de avantaje economice viitoare mai mari decât nivelul de performanţă prevăzut iniţial.

Cheltuielile ce contribuie la creşterea performanţelor unei imobilizări corporale, în raport cu previziunile iniţiale, se concretizează în:

- modificarea tehnică a imobilizării corporale care să contribuie la creşterea duratei sale de viaţă utilă;
- modernizarea componentelor imobilizării corporale care să contribuie la îmbunătăţirea substanţială a calităţii producţiei;
- adoptarea unor procedee de producţie care să contribuie la reducerea substanţială a costurilor de producţie.

Obţinerea de beneficii economice viitoare suplimentare se poate

realiza, fie direct – prin creşterea veniturilor obţinute –, fie indirect – prin reducerea cheltuielilor de întreţinere şi funcţionare a activului respectiv.

Recuperarea cheltuielilor cu modernizarea are loc, fie pe durata de viaţă utilă rămasă, fie prin majorarea duratei de viaţă utilă cu până la 10%, pe seama amortizării.

Şi modernizările pot fi făcute în regie proprie sau executate de terţi.

Executarea modernizărilor în regie proprie:

Aplicaţia 24.

La începutul exerciţiului N, o entitate achiziţionează şi pune în funcţiune un utilaj, la preţ de achiziţie de 36.000 de lei, estimând o durată de viaţă utilă de 10 ani şi amortizându-l după metoda liniară. Nu se estimează valoare reziduală şi nici cheltuieli de casare. În luna iunie a exerciţiului cinci are loc modernizarea utilajului menită, atât să crească capacitatea de producţie cu 25% şi durata de viaţă utilă cu un an, cât şi să reducă costurile energetice cu 15%. Modernizarea este realizată în regie proprie şi presupune:

- achiziţionarea de componente modernizate (piese de schimb), la preţ de facturare de 5.070 de lei, plus TVA;
- salarii şi alte elemente ce decurg din calculul salariilor, de 2.430 de lei (salarii propriu-zise – 2.000 de lei, CAS – 316 lei, CASS – 104 lei şi CFŞ – 10 lei).

În contabilitate:

1. achiziţionarea utilajului:

a) recepţia:

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	= 404	„Furnizori de imobilizări"		43.200
2131	„Maşini utilaje şi instalaţii de lucru"			36.000	
4426	„ TVA deductibilă"			7.200	

b) plata furnizorului:

404	„Furnizori de imobilizări"	= 5121	„Conturi la bănci în lei"	43.200	43.200

2. amortizarea lunară, în anii 1-5, până la modernizare (iunie, N+4):

Al = Vi /(10 ani x 12 luni) = 36.000 lei / 120 luni = 300 lei/ lună:

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijoacelor de transport"	300	300

Această înregistrare şi cu aceeaşi sumă se repetă de 53 de ori, până la efectuarea modernizării (luna iunie, exerciţiul N+4).

3) cheltuielile cu modernizarea, în luna iunie, exerciţiul N +4:

a) achiziţionarea pieselor de schimb:

a_1) recepţia:

	%	= 401	„Furnizori"		6.084
3024	„Piese de schimb"			5.070	
4426	„ TVA deductibilă"			1.014	

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a_2) plata furnizorului:

401	„Furnizori"	=5121	„Conturi la bănci în lei"	6.084	6.084	

b) cheltuielile cu modernizarea:

b_1) cu piesele de schimb:

6024	„Cheltuieli privind piesele de schimb"	= 3024	„Piese de schimb"	5.070	5.070	

b_2) cu salariile propriu-zise:

641	„Cheltuieli cu salariile personalului"	= 421	„Personal – salarii datorate"	2.000	2.000	

b_3 cu contribuţia la asigurările sociale:

6451	„Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	= 4311	„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"	316	316	

b_4) cu contribuţia unităţii la asigurările sociale de sănătate:

6453	„Cheltuieli privind contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"	= 4313	"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale la sănătate"	104	104	

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

$b_{5)}$ cu contribuţia unităţii la fondul de şomaj:

6452	„Cheltuieli pentru contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj”	= 4371	„Contribuţia unităţii la fondul de şomaj”	10	10

4) efectul cheltuielilor cu modernizarea:

a) lucrările efectuate, la cost de producţie de 7.500 de lei (5.070 lei + 2.430 lei)

231	„Imobilizări corporale în curs de execuţie”	= 722	„Venituri din producţia de imobilizări corporale”	7.500	7.500

b) repunerea utilajului în funcţiune:

2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru”	= 231	„Imobilizări corporale în curs de execuţie”	7.500	7.500

5) amortizarea lunară a utilajului modernizat, până la expirarea duratei de viaţă utilă reestimată, (5,5 ani + 1 an)= 6,5 ani, adică 78 luni:

Al = (VRA + V_M) / 78 luni = (19.800 lei + 7.500 lei)/78 luni = 350 lei:

VRA = Vi – Ac = 36.000 lei – 16.200 lei = 19.800 lei;

Ac = Al x 54 luni = 300 x 54 = 16.200 de lei;

în care :

VRA – valoarea rămasă de amortizat din valoarea iniţială, după modernizarea utilajului;

V_M – valoarea (costul) modernizării;

Ac – amortizarea cumulată până la modernizare.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport”	350	350

Această înregistrare şi cu aceeaşi sumă se repetă de 77 de ori, până la expirarea duratei de viaţă utilă reestimată.

6) Scoaterea din gestiune (casarea) a utilajului amortizat integral, la expirarea duratei de viaţă utilă reestimată:

2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport”	= 2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru”	43.500	43.500

(54 luni x 300 lei) + (78 luni x 350 lei) =43.500 de lei.

Cheltuielile cu amortizarea nu sunt deductibile fiscal, dar este deductibilă fiscal amortizarea fiscală, cheltuielile cu modernizarea sunt deductibile fiscal, iar veniturile din producţia de imobilizări corporale sunt impozabile.

Executarea modernizărilor de către terţi (o entitate specializată):

Aplicaţia 25.

La începutul exerciţiului N, o entitate achiziţionează şi pune în funcţiune un utilaj, la preţ de achiziţie de 34.000 de lei, având o durată de viaţă utilă stabilită la 10 ani, durata normală de funcţionare fiind de 12 ani, iar amortizarea se calculează după metoda liniară. Valoarea estimată a valorilor materiale ce se vor recupera în urma casării este de 6.000 de lei, iar cheltuielile de casare se estimează la 2.000 de lei.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În anul şase, în luna decembrie, are loc modernizarea utilajului de către o entitate specializată, care facturează lucrări finale de 8.000 de lei, plus TVA. În această situaţie, capacitatea de producţie creşte cu 20%, cheltuielile cu întreţinerile şi reparaţiile se reduc cu 25%, iar durata de viaţă utilă creşte cu un an. Se reestimează cheltuielile cu casarea la suma de 2.500 de lei şi valoarea materialelor recuperate la suma de 8.500 de lei. Casarea se face de un terţ.

În contabilitate:

a) achiziţionarea utilajului:

a_1) recepţia şi punerea în funcţiune:

	%	= 404	„Furnizori de imobilizări"		40.800
2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"			34.000	
4426	„ TVA deductibilă"			6.800	

a_2) plata furnizorului:

404	„Furnizori de imobilizări"	= 5121	„Conturi la bănci în lei"	40.800	40.800

b) amortizarea liniară în anii 1– 6 :

Al = Val. de amortizat : (10 ani x 12 luni)= 30.000 lei / 120 luni =250 de lei/lună;

Val. de amortizat = Vi – VRE_i = 34.000 – 4.000 lei = = 30.000 de lei;

VRE_i = Val. mat. recuperate$_i$ – Ch. de casare$_i$ = = 6.000 lei – 2.000 lei = 4.000 de lei;

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	250	250

Această înregistrare şi cu aceeaşi sumă se repetă de 71 de ori, până la efectuarea modernizării (decembrie, exerciţiul N+5):

c) cheltuielile cu modernizarea:

c_1) primirea facturii de la entitatea de reparaţii şi modernizări:

	%	= 404	„Furnizori de imobilizări"		9.600
231	„Imobilizări corporale în curs de execuţie"			8.000	
4426	„ TVA deductibilă"			1.600	

c_2) recepţia şi punerea în funcţiune a utilajului:

2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	= 231	„Imobilizări corporale în curs de execuţie"	8.000	8.000

c_3) plata furnizorilor:

404	„Furnizori de imobilizări"	= 5121	„Conturi la bănci în lei"	9.600	9.600

d) calculul şi înregistrarea amortizării lunare pentru anii 7 – 11:

$Al = VRA_7 / (5 \text{ ani} \times 12 \text{ luni}) = 18.000 \text{ lei} / 60 \text{ luni} = 300 \text{ de lei/lună};$

$VRA_7 = VA_i - Ac_6 + Chm - VRE_6 =$

$= 30.000 \text{ lei} - 18.000 \text{ lei} + 8.000 \text{ lei} - 2.000 \text{ lei} = 18.000$ de lei;

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Ac_6 = Al x 6 ani x 12 luni =250 lei x72 luni = 18.000 de lei:

$VRE_6 = (Vmre_6 - Chce_6) - (Vmre_i - Chce_i) =$

= (8.500 lei – 2.500 lei) – (6.000 lei – 2.000 lei) = 2.000 lei.

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	300	300

Această înregistrare şi cu aceeaşi sumă se repetă de 59 de ori.

e) La expirarea duratei de viaţă utilă estimată (la sfârşitul anului 11):

e_1)scoaterea din evidenţă a utilajului în urma casării:

	%	= 2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		42.000
2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			36.000	
6583	„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			6.000	

Valoarea neamortizată aferentă utilajului scos din gestiune, de 6.000 de lei, se acoperă din valoarea reziduală.

e_2) primirea facturii privind casarea, de la terţi:

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	= 401	„Furnizori"		3.000
6588	„Alte cheltuieli de exploatare"			2.500	
4426	„TVA deductibilă"			500	

e3) plata furnizorilor:

401	„Furnizori"	= 5121	„Conturi la bănci în lei"	3.000	3.000

e4) recuperarea pieselor de schimb în urma casării:

302	„Materiale consumabile"	= 7588	„Alte venituri din exploatare"	8.500	8.500

Cheltuielile cu amortizarea nu sunt deductibile fiscal, dar este deductibilă fiscal amortizarea fiscală, cheltuielile cu modernizarea, afectând valoarea contabilă a utilajului, vor fi recuperate eşalonat, până la expirarea duratei normale de funcţionare a acestuia, pe seama amortizării, în cuantumul amortizării fiscale anuale, valoarea neamortizată nu este deductibilă fiscal, cheltuielile cu casarea sunt deductibile fiscal, iar veniturile din recuperarea de valori materiale în urma casării sunt impozabile.

IV.3 Tratamentul scoaterii din funcţiune, prin casare, a imobilizărilor corporale

Orice element de imobilizare corporală are o durată normală de

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

funcţionare, durată exprimată în ani întregi, cu limite minimă şi maximă, durată cuprinsă în *„Catalogul privind duratele normale de funcţionare şi clasificarea mijloacelor fixe"*. În plus, entităţile economice au posibilitatea stabilirii *duratei de viaţă utilă* a fiecărei imobilizări corporale, durată care poate diferi de durata normală de funcţionare, în funcţie de condiţiile şi mediul (normal, uşor coroziv, puternic coroziv) de exploatare.

Duratele normale de funcţionare se stabilesc prin Hotărâre de Guvern şi sunt revizuite periodic.

Durata de viaţă utilă poate coincide cu- sau diferi de durata normală de funcţionare. Durata de viaţă utilă serveşte la calculul amortizării contabile, iar durata normală de funcţionare serveşte la calculul amortizării fiscale. Durata de viaţă utilă se stabileşte de o comisie de experţi tehnici.

Casarea unei imobilizări corporale are loc în cazul în care utilizarea acesteia nu se mai justifică tehnic şi economic sau la expirarea duratei de viaţă utilă sau a duratei normale de funcţionare, după caz.

Casarea imobilizărilor corporale poate necesita cheltuieli, iar în urma casării pot fi obţinute valori materiale care pot fi valorificate, obţinându-se venituri. Diferenţa dintre valoarea recuperărilor materiale în urma casării şi cheltuielile de casare reprezintă *valoarea reziduală.*

În practica tehnică şi economică a casării imobilizărilor corporale, se pot întâlni două situaţii:

- imobilizările corporale sunt amortizate integral;
- imobilizările corporale nu sunt amortizate integral.

În funcţie de aceste situaţii, în urma casării se pot înregistra câştiguri sau pierderi, ce se determină ca diferenţă între încasările nete estimate din casare şi valoarea contabilă a activului imobilizat casat, câştiguri sau pierderi ce trebuie recunoscute ca venit sau cheltuială în contul de profit şi pierdere.

Casarea imobilizărilor corporale amortizate integral:

Aplicaţia 26.

BCUJAS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În luna iunie a exerciţiului N, o entitate achiziţionează un utilaj la preţ de achiziţie de 30.000 de lei, plus TVA. Durata normală de funcţionare este de 5 ani, iar durata de viaţă utilă este tot de 5 ani. Amortizarea utilajului are loc după metoda liniară, cea prevăzută, de altfel, şi în Codul fiscal.

La expirarea duratei normale de funcţionare (duratei de viaţă utilă), utilajul este casat, ocazie cu care au loc cheltuieli de casare în sumă de 1.500 de lei, operaţia fiind făcută de un terţ, recuperându-se valori materiale de 3.500 de lei. Iniţial nu se estimase nici cheltuieli cu casarea şi nici recuperări de materiale.

În contabilitate:

a) recepţia şi punerea în funcţiune a utilajului:

	%	= 404	„Furnizori de imobilizări”		36.000
2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru”			30.000	
4426	„TVA deductibilă”			6.000	

b) plata furnizorilor:

404	„Furnizori de imobilizări”	= 5121	„Conturi la bănci în lei”	36.000	36.000

c) amortizarea liniară:

Al = VA /(5 ani x 12 luni) = 30.000 lei /60 luni = 500 lei/lună;

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	= 2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport”	500	500

Această înregistrare are loc de 60 de ori, adică în fiecare lună a

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

duratei de viaţă utilă.

d) casarea:

d_1) scoaterea din evidenţă a utilajului:

2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	= 2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	30.000	30.000

d_2) cheltuieli cu casarea:

	%	= 401	„Furnizori"		1.800
6588	„Alte cheltuieli de exploatare"			1.500	
4426	„TVA deductibilă"			300	

d_3) plata furnizorilor:

401	„Furnizori"	= 5121	„Conturi la bănci în lei"	1.800	1.800

d_4) recuperarea materialelor:

3028	„Alte materiale consumabile"	= 7588	„Alte venituri din exploatare"	3.500	3.500

Din punct de vedere fiscal, valoarea materialelor recuperate este un venit impozabil, iar cheltuielile cu casarea sunt deductibile fiscal.

Cheltuielile cu amortizarea, fiind la nivelul amortizării fiscale, sunt deductibile fiscal, de această dată.

Din punct de vedere contabil, entitatea înregistrează un câştig de 2000 de lei (3.500 lei venituri – 1.500 lei cheltuieli) în urma casării.

BCU ISI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Casarea imobilizărilor corporale neamortizate integral:

Aplicaţia 27.

În luna septembrie a exerciţiului N, o entitate achiziţionează un utilaj la preţ de achiziţie de 65.000 de lei, plus TVA. Durata normală de funcţionare este de 12 ani, dar o comisie de experţi tehnici, din cauza condiţiilor de exploatare, stabileşte o durată de viaţă utilă de 10 ani. La expirarea duratei de viaţă utilă se va face casarea, estimându-se cheltuieli cu casarea de 4.000 de lei (materiale consumabile: 2.785 lei, salarii propriu-zise: 1.000 lei, CAS: 158 lei, CASS: 52 lei, CFŞ: 5 lei) şi recuperări de materiale de 9.000 de lei.

Din cauza unor defecţiuni tehnice iremediabile economic, utilajul este casat în luna martie a exerciţiului N+9, recuperându-se valori materiale în sumă de 11.000 de lei, cheltuielile cu casarea fiind real de 3.450 de lei, din care, cu materialele consumate de 2.235 lei.

În contabilitate:

a) achiziţionarea utilajului:

a_1) recepţia şi punerea în funcţiune:

	%	= 404	„Furnizori de imobilizări”		78.000
2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru”			65.000	
4426	„TVA deductibilă”			13.000	

a_2) plata furnizorilor:

404	„Furnizori de imobilizări”	= 5121	„Conturi la bănci în lei”	78.000	78.000

b) amortizarea liniară:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Al = Val.de amortizat /(10 ani x12 luni) = 60.000 lei / 120 luni = =500 de lei/lună:

Val. de amortizat = Vi – VRE_i =65.000 lei – 5.000 lei = = 60.000 de lei;

VRE_i = V.m.r.e_i – Ch.c.e_i = 9.000 lei – 4.000 lei = =5.000 de lei;

6811	„Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	= 2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport”	500	500

Această înregistrare are loc în perioada octombrie N – martie N+9, lunar, deci de 114 ori.

c) casarea:

c_1) scoaterea din evidenţă a utilajului:

	%	= 2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru”		65.000
2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport”			57.000	
6583	„Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital”			8.000	

c_2) cheltuieli cu materialele consumabile:

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

602	„Cheltuieli cu materialele consumabile"	= 302	„Materiale consumabile"		2.235	2.235

c_3) cheltuieli cu salariile propriu-zise:

641	„Cheltuieli cu salariile personalului"	= 421	„Personal – salarii datorate"		1.000	1.000

c_4) cheltuieli cu CAS:

6451	„ Cheltuieli privind contribuţia unităţii la asigurările sociale"	= 4311	„Contribuţia unităţii la asigurările sociale"		158	158

c_5) cheltuielile cu CASS:

6453	„Cheltuieli privind contribuţia angajatorului la asigurările sociale de sănătate"	= 4313	„Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"		52	52

c_6) cheltuielile cu CFŞ:

6452	„Cheltuieli privind contribuţia unităţii pentru ajutorul de şomaj"	= 4371	„Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"		5	5

c_7) materialele recuperate:

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

302	„Materiale consumabile"	=	7588	„Alte venituri din exploatare"	11.000	11.000

Notă: înregistrările de la punctele $c_2 - c_6$ pot avea loc şi cu articolul contabil:

6588	„Alte cheltuieli de exploatare"	=	%		3.450	
		302		„Materiale consumabile"		2.235
		421		„Personal – salarii datorate"		1.000
		4311		"Contribuţia unităţii la asigurările sociale"		158
		4313		"Contribuţia angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate"		52
		4371		„Contribuţia unităţii la fondul de şomaj"		5

dar nu se recomandă, întrucât nu răspunde criterului delimitării cheltuielilor după natura lor.

Sintetizând:

- valoarea de intrare a utilajului = 65.000 de lei;
- valoarea amortizată (114 luni x 500 lei/lună) = 57.000 de lei;
- valoarea neamortizată (65.000 lei – 57.000 lei) = 8.000 de lei;
- valoarea materialelor recuperate la casare = 11.000 de lei;
- cheltuielile cu casarea = 3.450 de lei;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

rezultă că valoarea reziduală de 7.550 de lei (11.000 lei – 3.450 lei) nu este suficientă pentru acoperirea economică a valorii neamortizate de 8.000 de lei, entitatea înregistrând o pierdere de 450 lei (7.550 lei – 8.000 lei).

De precizat:

- cheltuielile cu amortizarea nu sunt deductibile fiscal, dar amortizarea fiscală este deductibilă fiscal;
- cheltuielile cu casarea sunt deductibile fiscal;
- veniturile din recuperarea materialelor în urma casării sunt impozabile.

IV.4. Tratamentul vânzării imobilizărilor corporale

Scopul dobândirii imobilizărilor corporale este acela de a fi utilizate de entitate în activitatea desfăşurată în scopul obţinerii de beneficii economice pe termen lung. În realitatea practică, apar situaţii de cedare (cesionare) a imobilizărilor corporale pe parcursul duratei lor de viaţă utilă, situaţii impuse, fie de retehnologizarea producţiei, fie de obţinerea de lichidităţi în vederea reglării fluxurilor de numerar, fie de schimbarea structurii de producţie sau chiar a obiectului de activitate, fie din alte motive. Deci, este vorba, printre altele, şi de vânzarea imobilizărilor corporale.

În cazul vânzării imobilizărilor corporale, ca de altfel în cazul vânzării de orice bunuri, conform reglementărilor contabile aplicabile în prezent în ţara noastră, se impun două categorii de operaţiuni:

- operaţiuni privind cesionarea imobilizărilor, cu preţul de vânzare şi TVA înregistrate pe bază de factură, caz în care sunt evidenţiate ***veniturile;***
- operaţiuni privind scoaterea din gestiune a imobilizărilor, caz în care sunt evidenţiate ***cheltuielile***, reprezentând

BCU "CAROL I" UNIVERSITY LIBRARY

valoarea neamortizată şi alte cheltuieli legate de cedarea acestora, dacă este cazul.

În urma vânzării de imobilizări corporale se poate înregistra profit sau pierdere, după cum se prezintă veniturile în raport cu cheltuielile acestui proces.

Veniturile din vânzarea imobilizărilor corporale se vor înregistra în creditul contului ***7583 "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"***, iar cheltuielile privind valoarea neamortizată a acestora se vor înregistra în debitul contului ***6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"***.

Câştigul sau pierderea obţinut(ă) în urma vânzării imobilizărilor corporale se tratează în mod individual, pe fiecare imobilizare corporală vândută. Nu se poate compensa profitul obţinut din vânzarea unei imobilizări corporale cu pierderea rezultată din vânzarea altei imobilizări corporale (*conform principiului necompensării*).

În ***Contul de profit şi pierdere***, câştigurile sau pierderile înregistrate în urma cedării prin vânzare a unei imobilizări corporale se prezintă ca diferenţa între veniturile generate de scoaterea din evidenţă şi valoarea sa neamortizată şi cheltuielile de cesiune a acesteia. Veniturile sunt recunoscute în categoria "*Alte venituri din exploatare*", iar cheltuielile, în categoria " *Alte cheltuieli de exploatare*".

Aplicaţia 28.

O entitate este în situaţia de a vinde un utilaj, pentru care:
- valoarea la preţ de înregistrare: 25.000 de lei;
- amortizarea cumulată: 15.000 de lei;
- valoarea la preţ de vânzare: 12.000 de lei.

În contabilitate:

a) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=	%	14.400	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capitale"		12.000
		4427	" TVA colectată"		2.400

b) scăderea din gestiune a utilajului:

	%	=2131	" Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		25.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			15.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			10.000	

c) încasarea creanţei în urma vânzării:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 461	"Debitori diverşi"	14.400	14.400

Dacă imobilizarea corporală cedată (vândută) nu este supusă amortizării, întreaga valoare de înregistrare se consemnează în debitul contului ***6583 "Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de***

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

capital" şi, în plus, dacă erau constituite ajustări pentru deprecieri, acestea se diminuează prin debitarea contului ***291" Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"*** şi creditarea contului ***7813 " Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor".***

Aplicaţia 29.

O entitate vinde un teren construibil pentru care:
- valoarea la preţ de înregistrare : 250.000 de lei;
- ajustarea cumulată până la data vânzării : 25.000 de lei;
- valoarea la preţ de vânzare : 240.000 de lei.

În contabilitate:

a) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=	%		288.000	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"			240.000
		4427	" TVA colectată"			48.000

b) scăderea din gestiune a terenului:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=2111	"Terenuri"	250.000	250.000

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

c) anularea ajustărilor constituite, ca urmare a rămânerii fără obiect:

2911	"Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	= 7813	"Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	25.000	25.000

d) încasarea creanţei în urma vânzării:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	288.000	288.000

Din punct de vedere fiscal:

- valoarea neamortizată a imobilizărilor corporale vândute este deductibilă fiscal doar la nivelul valorii rămase de amortizat fiscală;
- cheltuielile cu cedarea imobilizărilor corporale sunt deductibile fiscal;
- veniturile din vânzarea imobilizărilor corporale sunt impozabile fiscal;
- veniturile din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sunt neimpozabile, întrucât cheltuielile de constituire a acestor ajustări sunt nedeductibile fiscal.[31]

Din punct de vedere al reglementărilor internationale "Câştigul sau pierderea care rezultă din derecunoaşterea unui element de imobilizări corporale trebuie inclus(ă) în profit sau pierdere când elemental este derecunoscut [...]. Câştigurile nu trebuie clasificate drept venituri"[32].

[31] *Legea nr. 227/2015* privind Codul fiscal, art.26, al (1), lit.(n).
[32] *IAS 16* Imobilizări corporale, punctul 68.

RCU "CONSTANTIN BRÂNCUŞI" UNIVERSITY LIBRARY

Rezultă că în urma cedării unei imobilizări corporale (vânzare, leasing, donaţie), câştigurile nu sunt încadrate în categoria veniturilor, ci reprezintă o componentă separată a contului de profit şi pierdere.

Similar, înţelegem că acelaşi tratament se aplică şi în cazul pierderilor, care nu intră în categoria cheltuielilor, ci reprezintă o componentă separată a contului de profit şi pierdere.

IV.5. Tratamentul gestiunii imobilizărilor corporale ca urmare a unor evenimente /situaţii extraordinare

În gestiunea imobilizărilor corporale apar situaţii sau evenimente care trebuie evidenţiate în contabilitate, dar care influenţează şi asupra fiscalităţii. Astfel de evenimente sau situaţii se referă la:

- distrugerea imobilizărilor corporale ca urmare a calamităţilor naturale sau a unor cauze de forţă majoră;
- plusurile, respectiv minusurile la inventariere;
- primirea, respectiv cedarea prin donaţie.

În cazul *calamităţilor naturale* şi al altor cauze de forţă majoră (epidemii, epizotii, epifitii, accidente industriale sau nucleare, incendii, războaie etc.), imobilizările corporale distruse pot fi sau nu asigurate de către entitate, conform considerentelor financiare individuale.

La distrugerea imobilizărilor corporale asigurate amortizabile se contabilizează:

a) scăderea din gestiune a imobilizării:

	%	=21_	Conturi de		sumă
281	"Amortizari privind imobilizările corporale"		imobilizări corporale amortizabile	sumă	
6587	"Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare"			sumă	

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) recunoaşterea veniturilor din despăgubire:

461	"Debitori diverşi"	= 7417	"Venituri din subvenţii de exploatare în caz de calamităţi şi alte evenimente similare"	Sumă	Sumă

c) încasarea creanţei din despăgubiri:

5121	"Conturi la banci în lei"	= 461	" Debitori diverşi"	sumă	sumă

La distrugerea imobilizărilor corporale asigurate neamortizabile şi pentru care erau constituite ajustări pentru depreciere se contabilizează:

a) scăderea din gestiune a imobilizării:

6587	"Cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente similare"	=21_	Conturi de imobilizări corporale neamortizabile	sumă	sumă

b) recunoaşterea veniturilor din despăgubire:

461	"Debitori diverşi"	= 7417	"Venituri din subvenţii de exploatare în caz de calamităţi şi	sumă	sumă

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

		alte evenimente similare"			

c) încasarea creanţei din despăgubire:

5121	"Conturi la banci în lei"	= 461	" Debitori diverşi"	sumă	sumă

d) anularea ajustării constituite:

291	" Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	=7813	"Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor "	sumă	sumă

Operaţiunea de recunoaştere a veniturilor din despăgubiri ***nu*** este supusă TVA (nu reprezintă livrări de bunuri)[33].

La distrugerea imobilizărilor corporale neasigurate, amortizabile sau neamortizabile, înregistrările de la punctele "b" şi "c", de recunoaştere a veniturilor din despăgubiri şi de încasare a acestora, nu mai au loc, dar apare în plus înregistrarea TVA aferentă valorii neamortizate, iar suma calculată devine nedeductibilă fiscal:

635	"Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	= 4427	"TVA colectată"	sumă	sumă

Din punct de vedere fiscal:

[33] *Legea nr. 227/2015* privind Codul fiscal, art.292, al (2), lit.b.

BCU "MIHAI EMINESCU" UNIVERSITY LIBRARY

- valoarea neamortizată a imobilizării corporale calamitate, concretizată în cheltuieli privind calamităţile, este deductibilă fiscal doar la nivelul amortizării fiscale; valoarea imobilizării neamortizabile este deductibilă fiscal integral;
- veniturile din asigurare sunt integral venituri impozabile;
- veniturile din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sunt neimpozabile.

În cazul *plusurilor, respectiv minusurilor la inventariere:*

1. *Plusurile la inventariere*, deşi în practică se întâmplă destul de rar, se înregistrează la valoarea justă, presupunând şi stabilirea duratei de viaţă utilă, durată în care valoarea justă va fi amortizată.

Valoarea justă a imobilizării corporale constatate plus la inventariere se constituie ca o subvenţie pentru investiţii, dar pe măsura înregistrării amortizării, în echivalentul acesteia, subvenţia pentru investiţii se transformă în venituri specifice ale fiecărei luni din durata de viaţă utilă.

Aplicaţia 30.

La sfârşitul exerciţiului financiar încheiat, cu ocazia inventarierii, o entitate constată în plus un mobilier a cărui valoare justă stabilită de o comisie tehnică este de 3.000 de lei, iar durata de viaţă utilă este de 4 ani.

În contabilitate:

a) constatarea plusului:

214	"Mobilier...şi alte active corporale"	= 4754	"Plusuri de inventar de natura imobilizărilor"	3.000	3.000

b) amortizarea lunară:

3.000 lei /(4 ani x 12 luni) = 62,50 lei/lună:

BCU/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	= 2814	"Amortizarea altor imobilizări corporale"	62,50	62,50

c) transformarea subvenţiilor pentru investiţii în venituri curente:

4754	"Plusuri de la inventar de natura imobilizărilor"	=7584	"Venituri din subvenţii pentru investiţii"	62,50	62,50

Din punct de vedere fiscal, dacă amortizarea are loc după metoda stabilită prin Codul fiscal:

- cheltuiala cu amortizarea este deductibilă fiscal integral;
- venitul rezultat din subvenţiile pentru investiţii este impozabil integral.

2. *Minusurile la inventariere* sunt mai frecvent posibile decât plusurile la inventariere şi sunt tratate diferit din punct de vedere fiscal, în funcţie dacă lipsa este imputabilă sau neimputabilă.

Lipsa ***imputabilă*** se poate atribui, fie unui salariat al entităţii, fie unei persoane din exteriorul entităţii.

Indiferent de vinovat, imputarea pagubelor provocate de lipsa în gestiune are loc la ***valoarea de înlocuire***, ce se compune din:

- preţul de achiziţie al unui bun cu caracteristici şi grad de uzură similare celui constatat lipsă;
- taxele nerecuperabile;
- cheltuielile de transport-aprovizionare;
- cheltuielile de punere în stare de utilitate;
- alte cheltuieli accesorii legate de intrarea în gestiune a bunului respectiv.
- TVA aferentă;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 31.

La sfârşitul exerciţiului financiar încheiat, cu ocazia inventarierii, o entitate constată lipsa unui aparat de măsurare, pentru care:

- preţul de înregistrare în contabilitate: 3.500 lei;
- amortizarea cumulată: 1.500 de lei;
- valoarea de înlocuire (imputabilă):2.640 de lei, inclusiv TVA.

În contabilitate:

a) constatarea lipsei (scăderea din gestiune):

	%	=2132	"Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare"		3.500
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			1.500	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			2.000	

b) imputarea;

b_1) dacă vinovatul este un salariat al entităţii:

4282	"Alte creanţe în legătură cu personalul"	=	%	2.640	
		7588	"Alte venituri din exploatare"		2.200
		4427	" TVA colectată"		440

sau

BCU MUNICIPAL CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b2) dacă vinovatul este un terţ:

461	"Debitori diverşi"	=	%	2.640	
		7588	"Alte venituri din exploatare"		2.200
		4427	" TVA colectată"		440

(Calculul TVA aferentă: 2.640 x (2.000/12.000) = 440 de lei).

În locul contului 7588 "Alte venituri din exploatare" se poate utiliza, fie contul
7581 "Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi", fie contul
7583 "Venituri din cedarea activelor şi alte operaţiuni de capital".

c) recuperarea (încasarea) pagubei:

c1) de la vinovatul salariat:

421	"Personal – salarii datorate"	=4282	"Alte creanţe în legătură cu personalul"	2.640	2.640

sau

c2) de la vinovatul terţ:

5311	"Casa în lei"	=461	"Debitori diverşi"	2.640	2.640

Din punct de vedere fiscal:

- cheltuiala cu valoarea neamortizată este deductibilă fiscal la nivelul amortizării fiscale;
- venitul obţinut din imputare este impozabil;
- operaţiunea de imputare fiind considerată (asimilată la-) vânzare de bunuri, se percepe TVA.

Lipsa ***neimputabilă*** poate avea ca obiect o imobilizare corporală

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

asigurată prin contract de asigurare sau o imobilizare corporală neasigurată.

"...nu sunt deductibile:

cheltuielile privind bunurile de natura imobilizărilor corporale amortizabile constatate lipsă din gestiune ori degradate, neimputabile, precum şi taxa pe valoarea adăugată aferentă...

Aceste cheltuieli sunt deductibile pentru cazul în care imobilizările corporale amortizabile se înscriu în oricare dintre următoarele situaţii/condiţii:..

au fost încheiate contracte de asigurare"[34].

În cazul imobilizărilor corporale lipsă, ***neasigurate***, în contabilitate se înregistrează scoaterea din gestiune a acestora şi TVA aferentă.

Din punct de vedere fiscal:

- cheltuielile privind valoarea neamortizată sunt nedeductibile fiscal, întrucât ele nu generează venituri;
- TVA aferentă valorii neamortizate este neductibilă fiscal.

Aplicaţia 32.

Cu ocazia inventarierii, la sfârşitul exerciţiului financiar încheiat (N), o entitate constată lipsa unui mobilier, neasigurat, pentru care:

- data intrării în gestiune: decembrie N-3;
- valoarea de înregistrare : 3.600 de lei;
- amortizarea cumulată: 1.350 de lei;
- durata normală de funcţionare: 8 ani;
- lipsa este neimputabilă.

În contabilitate:

a) Scoaterea din gestiune a mobilierului:

[34] *Legea 227/2015* privind Codul fiscal, art.25, al (4), lit. (c).

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=214	"Mobilier ...şi alte active corporale"		3.600
2814	"Amortizarea altor imobilizări corporale"			1.350	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			2.250	

b) TVA aferentă valorii neamortizate:

635	"Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=4427	"TVA colectată"	450	450

(Calculul TVA aferentă : 2.250 lei x 20% = 450 de lei).

În cazul imobilizărilor corporale ***asigurate*** prin contract de asigurare, constatate lipsă la inventariere, pe lângă înregistrările de la cazul precedent (lipsa imobilizărilor corporale neasigurate), apare şi înregistrarea de recunoaştere a veniturilor din despăgubiri, iar TVA aferentă valorii neamortizate nu se mai percepe.

Din punct de vedere fiscal:

- cheltuiala privind valoarea neamortizată este deductibilă la nivelul amortizării fiscale;
- veniturile din despăgubiri de asigurare sunt impozabile.

Aplicaţia 33.

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cu ocazia inventarierii de sfârşit de an, o entitate constată lipsa unui utilaj a cărui valoare de intrare este de 6.000 de lei, iar amortizarea cumulată este de 2.000 de lei. Utilajul este asigurat, iar lipsa, după toate investigaţiile făcute de organele de cercetare de specialitate, nu se poate imputa nimănui, întrucât nu pot fi identificate persoanele vinovate. Ca urmare a documentaţiei, societatea de asigurări acordă despăgubiri în sumă de 2.500 de lei.

În contabilitate:

a) scoaterea din gestiune a utilajului:

	%	=2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		6.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor si mijloacelor de transport,"			2.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			4.000	

b) veniturile aferente despăgubirii cuvenite:

461	"Debitori diverşi"	=7581	"Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi"	2.500	2.500

c) încasarea daunelor de la societatea de asigurări:

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	2.500	2.500

Operaţiunile de asigurare/reasigurare, precum şi prestările de servicii legate de aceste operaţiuni, efectuate de persoane impozabile care intermediază astfel de operaţiuni, sunt scutite de TVA.

În cazul ***primirii, respectiv cedării prin donaţie***:

1) *Primirea prin donaţie* se evidenţiază la valoarea justă.

Întrucât intrarea imobilizărilor corporale prin donaţie produce aceleaşi efecte asupra averii entităţii ca şi plusul la inventariere, primirea prin transfer, primirea de subvenţii pentru investiţii, înregistrările în contabilitate sunt identice, iar tratamentul fiscal este acelaşi (a se vedea „*plusul la inventariere*") .

2) *Cedarea prin donaţie* vizează atât imobilizările corporale amortizabile, cât şi imobilizările corporale neamortizabile.

Pot face obiectul donaţiei atât imobilizările corporale asigurate, cât şi cele neasigurate. Caracterul de bun asigurat/neasigurat nu influenţează asupra înregistrărilor în contabilitate ale cedării prin donaţie.

În contabilitate se vor înregistra:

- scoaterea din gestiune a imobilizării corporale;
- TVA aferentă valorii neamortizate a imobilizării corporale cedate;
- anularea ajustărilor constituite, ca urmare a rămânerii fără obiect.

Din punct de vedere fiscal:

- cheltuielile privind valoarea neamortizată sunt nedeductibile fiscal, ele negenerând venituri; valoarea imobilizării neamortizabile este nedeductibilă fiscal;
- veniturile din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor sunt neimpozabile;
- TVA aferentă valorii neamortizate /valorii de înregistrare pentru imobilizările corporale neamortizabile este nedeductibilă fiscal.

BCU "CAROL I" UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 34.

O entitate cedează prin donaţie un teren construibil, pentru care:

- valoarea la preţ de înregistrare: 10.000 de lei;
- ajustarea cumulată până la data cedării : 500 de lei;

Cedarea se face respectând reglementările în vigoare şi cu aprobarea AGA.

În contabilitate:

a) scăderea din gestiune a terenului:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	= 2111	"Terenuri"	10.000	10.000

b) TVA aferentă valorii terenului cedat (donat):

635	"Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	= 4427	"TVA colectată"	2.000	2.000

(Calculul TVA aferentă: 10.000 lei x 20% = 2.000 de lei).

c) Anularea ajustării constituite:

291	"Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale"	=7813	"Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	500	500

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

IV.6. Tratamentul aportului în imobilizări corporale la capitalul altor entităţi

O altă împrejurare, cu implicaţii fiscale, se referă la aportul la capitalul altor entităţi economice în imobilizări corporale. Aceasta, întrucât pot apărea diferenţe între preţul de cesiune şi valoarea contabilă, diferenţe concretizate, fie în plusuri de valoare (câştiguri), fie în minusuri de valoare (pierderi).

În mod concret, entitatea în cauză cedează imobilizări corporale, care au o anumită valoare contabilă, altei entităţi, în schimbul primirii de acţiuni care au o anumită valoare de emisiune.

Diferenţa pozitivă între valoarea de emisiune a acţiunilor primite şi valoarea contabilă a imobilizărilor corporale cedate în urma unei astfel de tranzacţii se conceretizează în câştiguri. Aceste câştiguri, conform reglementărilor din ţara noastră, reglementări susţinute şi de IAS 16 "Imobilizări corporale" se vor trece la structura "Alte rezerve", în regim de facilitate fiscală, urmând a fi impozitate cu ocazia cedării acţiunilor sau lichidării entităţii.

Aplicaţia 35.

O entitate contribuie ca aport în natură la capitalul social al altei entităţi afiliate cu o construcţie (clădire), cunoscând:

- valoarea de intrare a clădirii: 50.000 de lei;
- durata normală de funcţionare: 50 de ani;
- amortizarea cumulată: 10.000 de lei;
- remunerarea aportului cu 10.000 de acţiuni, la un preţ de emisiune de 5,50 lei/acţiune şi o valoare nominală de 5,25 lei/acţiune;
- după cinci ani, entitatea vinde acţiunile dobândite la un preţ de vânzare de 6,00 lei/acţiune.

În contabilitate:

a) cedarea construcţiei în schimbul acţiunilor:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=212	"Construcţii"		50.000
2812	"Amortizarea construcţiilor"			10.000	
261	"Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"			40.000	

b) trecerea diferenţei între valoarea de emisiune şi valoarea contabilă a aportului
(10.000 acţiuni x5,50 lei/acţiune – 40.000 de lei = 15.000 de lei) la " alte rezerve"

261	"Acţiuni deţinute la entităţi afiliate"	=1068	"Alte rezerve"	15.000	15.000

c) vânzarea titlurilor deţinute, după cinci ani
(10.000 acţiuni x 6,00 lei/acţiune =60.000 de lei);
c_1) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=7611	"Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	60.000	60.000

c_2) cedarea acţiunilor (10.000 acţiuni x 5,50 lei/acţiune = 55.000 lei):

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=261	"Acţiuni		55.000
1068	"Alte		deţinute la	15.000	
	rezerve"		entităţile		
6641	"Cheltuieli		afiliate"	40.000	
	privind				
	imobilizările				
	financiare				
	cedate"				

Urmărind fluxul înregistrărilor, de la an la an, se observă cum câştigul din aport se tratează, în momentul contribuţiei în natură, ca element de capital, prin prisma elementului "Alte rezerve".` De abia în momentul vânzării acţiunilor (sau al lichidării entităţii) se înregistrează câştigul ca diferenţă pozitivă dintre preţul de vânzare şi valoarea contabilă a imobilizării corporale cedate.

La fel se întâmplă şi în cazul pierderilor. Asistăm, astfel, la o amânare a fiscalităţii.

Din perspectiva IAS 12 „Impozitul pe profit", soluţia tratării câştigului din aport ca element de capital („Alte rezerve") este discutabilă întrucât, conform acestuia (IAS 12) se impune tratarea şi recunoaşterea câştigului direct la venituri ale exerciţiului când a avut loc aportul în natură.

IV.7. Tratatamentul compensaţiilor de la terţi pentru imobilizări corporale depreciate sau pierdute

În practica gestiunii imobilizărilor corporale pot apărea evenimente care duc la deprecierea sau distrugerea (pierderea) acestora. Este cazul incendiilor, accidentelor industriale etc. Astfel de evenimente sunt supuse – obligatoriu sau facultativ – procesului de asigurare. Prin asigurarea acestora, entităţile, în urma deprecierii sau distrugerii, beneficiază de compensaţii de la societăţile de asigurare.

Compensaţiile pentru depreciere sau pierdere sunt reglementate de IAS 16 „ Imobilizări corporale": „Compensaţiile de la terţi pentru

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

elementele de imobilizări corporale depreciate, pierdute sau abandonate trebuie incluse în profit sau pierdere atunci când compensaţiile devin exigibile".[35]

Orice depreciere, parţială sau totală, a imobilizărilor corporale trebuie recunoscută în contul de rezultate, în conformitate cu IAS 36 " Deprecierea activelor", iar câştigul sau pierderea la cedarea sau casarea acestora trebuie inclus(ă) în contul de profit şi pierdere în conformitate cu IAS 16 „ Imobilizări corporale". În acelaşi timp, orice compensaţii de încasat de la terţi trebuie recunoscute în contul de profit şi pierdere.

Aplicaţia 36.

O entitate se înregistrează cu afectarea unui utilaj în urma unui accident industrial produs în cursul exerciţiului, utilaj pentru care:

- valoarea de intrare : 20.000 de lei;
- amortizarea cumulată: 5.000 de lei;
- valoarea utilajului în urma accidentului: 10.000 de lei;
- valoarea asigurată: 14.000 de lei;
- valoarea la preţ de vânzare, utilajul vânzându-se la scurt timp: 12.000 de lei.

În contabilitate:

a) deprecierea ireversibilă în urma accidentului (15.000 lei – 10.000 lei = 5.000 lei):

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	5.000	5.000

b) primele de asigurare cuvenite:

b_1) dreptul de încasare:

[35] *IAS 16* " Imobilizări corporale" , punctul 65.

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITARA

461	"Debitori diverşi"	=7588	"Alte venituri din exploatare"	14.000	14.000

b_2) încasarea primei de asigurare:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	14.000	14.000

Notă: Primele de asigurare sunt scutite de TVA, întrucât nu reprezintă livrări de bunuri (art.292, al.(2), lit.(b), Legea 227/2015, privind Codul fiscal).

c) vânzarea utilajului:

c_1) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=	%	14.400	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		12.000
		4427	"TVA colectată"		2.400

c_2) scăderea din gestiune a utilajului:

	%	=2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		20.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport "			10.000	

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			10.000	

c3) încasarea clientului:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	14.400	14.400

Din punct de vedere fiscal:

- deprecierea ireversibilă în urma accidentului este deductibilă fiscal;
- veniturile din primele de asigurare sunt impozabile;
- veniturile din vânzarea activelor sunt impozabile;
- valoarea neamortizată a utilajului vândut este deductibilă fiscal.

IV.8. Tratamentul avansurilor acordate pentru imobilizări corporale

Achiziţionarea de către entităţile economice de bunuri şi servicii poate avea loc, fie prin plata contravalorii acestora după recepţia lor, fie prin acordarea de avansuri, urmând achitarea diferenţei contravalorii lor după recepţie.

Există trei împrejurări de acordare a avansurilor către furnizori:

- acordarea avansurilor către furnizorii de imobilizări, avansuri care, la întocmirea situaţiilor financiare, sunt recunoscute în categoria imobilizărilor corporale;
- acordarea avansurilor către furnizorii de stocuri, avansuri recunoscute în categoria stocurilor;

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- acordarea avansurilor către furnizorii de servicii, avansuri recunoscute în categoria creanţelor.

Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări, pentru imobilizări corporale, reprezintă sume achitate furnizorilor înaintea termenului de achiziţie a imobilizărilor corporale. Aceste sume plătite ca avans conţin şi TVA aferentă, trebuind deci, reflectată distinct TVA.

La recepţia imobilizărilor corporale, avansul acordat trebuie stornat. Stornarea poate avea loc:

- în factura finală, caz în care TVA din factură este cea aferentă valorii nete rămase;
- într-o factură distinctă de cea aferentă livrării imobilizării corporale, caz în care TVA din factură finală este aferentă valorii facturate a imobilizării corporale.

Aplicaţia 37.

În baza contractului de aprovizionare încheiat între o entitate şi furnizorul de imobilizări corporale (autoturisme), se cunosc următoarele:

- obiectul contractului: autoturism;
- valoarea autoturismului, la preţ de achiziţie : 40.000 de lei;
- avansul convenit: 12.000 de lei.

În contabilitate:

1. Avansul este stornat în factura finală:
   a) primirea facturii de avans în sumă de 12.000 de lei:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		12.000
4093	"Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"			10.000	
4426	"TVA			2.000	

BCU "ION CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	deductibilă"				

b) plata facturii de avans:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	12.000	12.000

c) primirea facturii finale şi recepţia autoturismului:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		48.000
2133	"Mijloace de transport""			40.000	
4426	"TVA deductibilă"			8.000	

d) regularizarea avansului acordat anterior, conform facturii finale de stornare:

404	"Furnizori de imobilizări"	= 4093	% "Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"	12.000	10.000
		4426	" TVA deductibilă"		2.000

sau

	%	=4093	"Avansuri acordate pentru imobilizări		10.000
404	"Furnizori de			12.000	

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	imobilizări"	corporale"		
4426	"TVA deductibilă		2.000	

e) plata facturii finale de (48.000 lei –12.000 lei)= 36.000 de lei;

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	36.000	36.000

2. Avansul este stornat într-o factură separată de factura finală:

a) primirea facturii de avans în sumă de 12.000 de lei:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		12.000
4093	"Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"			10.000	
4426	"TVA deductibilă"			2.000	

b) plata facturii de avans:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	12.000	12.000

c) primirea facturii finale şi recepţia autoturismului:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		48.000
2133	"Mijloace de transport"			40.000	

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4426	"TVA deductibilă"		8.000	

d) regularizarea avansului acordat, pe baza facturii de stornare:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		12.000
4093	"Avansuri acordate pentru imobilizări corporale"			10.000	
4426	"TVA deductibilă"			2.000	

e) plata facturii finale de 36.000 de lei (48.000 lei –12.000 lei):

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	36.000	36.000

Observăm că avansul acordat furnizorului de imobilizări comportă abordări fiscale prin prisma TVA aferentă.

În aceeaşi manieră se tratează şi acordarea avansurilor pentru realizarea în antrepriză a imobilizărilor corporale pe durata mai multor perioade de gestiune, avansurile acordându-se o singură data (înainte de începerea lucrărilor) sau la începutul fiecărei perioade de gestiune, conform clauzelor contractuale dintre beneficiar şi furnizor.

În cazul acordării de avansuri într-o astfel de situaţie (execuţia pe durata a mai multor perioade de gestiune), recomand stornarea avansului în factura finală a fiecărei perioade şi nu într-o factură separată de aceasta.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

IV.9. Tratamentul gestiunii imobilizărilor corporale prin contracte de leasing

Contractul de leasing este acordul juridic prin care locatorul (proprietarul, finanţatorul) transmite locatarului (utilizatorului), la solicitarea acestuia, dreptul de folosinţă asupra unui bun, pentru o perioadă de timp determinată, în schimbul unei plăţi sau al mai multor plăţi periodice, denumite rate de leasing.

Contractul de leasing reprezintă o prestare de serviciu.

Prestările de servicii cuprind şi operaţiuni cum sunt închirierea de bunuri sau transmiterea folosinţei bunurilor în cadrul unui contract de leasing.[36]

Prin urmare, leasingul poate fi privit ca o operaţiune de finanţare indirectă, simplă şi rapidă a investiţiilor unei entităţi de către o altă entitate economică. Această finanţare are un cost relativ ridicat prin cuantumul ratelor de leasing.

Imobilizările corporale gestionate în baza unui contract de leasing se evidenţiază în contabilitatea celor două entităţi – locator şi locatar – în funcţie de prevederile contractelor încheiate între acestea şi de prevederile legislaţiei în vigoare. Entităţile vor ţine cont şi de cerinţele principiului *prevalenţei economicului asupra juridicului* (prevalenţei fondului economic al tranzacţiei sau al angajamentului în cauză).

Contractul de leasing, în funcţie de clauzele convenite între cele două părţi, poate fi:

- contract de leasing financiar;
- contract de leasing operaţional.

Contractul de leasing financiar[37] este orice contract de leasing care îndeplineşte cel puţin una din următoarele condiţii:

a) riscurile şi beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte;

[36] *Legea nr.227/2015* privind Codul fiscal, art.271, al (3), lit.(a).
[37] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art. 7, pct.7.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) contractul de leasing prevede expres transferul dreptului de proprietate asupra bunului ce face obiectul leasingului către utilizator la momentul expirării contractului;

c) utilizatorul are opţiunea de a cumpăra bunul la momentul expirării contractului, iar valoarea reziduală exprimată în procente este mai mică sau egală cu diferenţa dintre durata normală de funcţionare maximă şi durata contractului de leasing, raportată la durata normală de funcţionare maximă, exprimată în procente;

d) perioada de leasing depăşeşte 80% din durata normală de funcţionare maximă a bunului care face obiectul leasingului; în înţelesul acestei definiţii, perioada de leasing include orice perioadă pentru care contractul de leasing poate fi prelungit;

e) valoarea totală a ratelor de leasing, mai puţin cheltuielile accesorii, este mai mare sau egală cu valoarea de intrare a bunului.

Din punct de vedere ***contabil***:

- *locatarii* (utilizatorii) recunosc activele primite în conturile de imobilizări corporale, calculează şi înregistrează amortizarea, înregistrează şi plăteşte periodic dobânzile, conform contabilităţii de angajamente, la cheltuieli. Dobânda de plătit aferentă perioadelor viitoare se evidenţiază în conturi în afara bilanţului;
- *locatorii* (finanţatorii) recunosc în contabilitate bunurile date în regim de leasing financiar drept creanţe, la o valoare egală cu valoarea bunurilor ce fac obiectul leasingului, iar dobânzile de primit (calculate şi neajunse la scadenţă) corespunzătoare creanţelor se înregistrează în contabilitate periodic (lunar).

Din punct de vedere ***fiscal***, locatarul este tratat ca proprietar, calculând şi înregistrând amortizarea pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia.

Pentru locatar, atât cheltuiala cu amortizarea, cât şi cheltuiala cu dobânda aferentă contractului de leasing financiar sunt deductibile fiscal integral.

Bunurile ce fac obiectul leasingului financiar sunt supuse, obligatoriu, asigurării. Obligaţia de a asigura bunul îi revine locatorului, care poate alege orice asigurator, dacă acordul nu prevede altfel, iar costurile asigurării sunt sarcina locatarului, dacă prin contract nu se prevede altfel.

Dobânda percepută pentru bunurile ce fac obiectul leasingului financiar se include în baza de impozitare a TVA.

Pentru livrările de bunuri şi *prestări de servicii*, baza de impozitare a taxei pe valoarea adăugată este formată din tot ceea ce constituie contrapartida obţinută sau care urmează a fi obţinută de furnizor ori prestator din partea cumpărătorului, beneficiarului sau a unui terţ, inclusiv subvenţiile direct legate de preţul acestor operaţiuni.[38]

Baza de impozitare cuprinde următoarele:

a) impozitele şi taxele, dacă prin lege nu se prevede altfel, cu excepţia taxei pe valoarea adăugată;
b) cheltuielile accesorii cum sunt: comisioanele, cheltuielile de ambalare, transport şi asigurare, solicitate de către furnizor/prestator cumpărătorului sau beneficiarului.
   Cheltuielile facturate de furnizorul de bunuri sau prestatorul de servicii cumpărătorului, care fac obiectul unui contract separat şi care sunt legate de livrările de bunuri sau de prestările de servicii în cauză, se consideră cheltuieli accesorii.[39]

Aplicaţia 38.

O entitate preia în leasing financiar un autoturism, cunoscând:

- valoarea de intrare: 50.000 de lei;
- durata normală de funcţionare: 5 ani;
- durata contractului de leasing: 4 ani;
- avans achitat:10.000 de lei;
- rata anuală a dobânzii: 10%;

[38] Legea 227/2015, privind Codul fiscal, art. 286, al.(1), lit. (a).
[39] Legea 227/2015, privind Codul fiscal, art. 286, al.(3).

BCU "CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY"

- achitarea tranşelor (ratelor de leasing): semestrial (8 rate);
- preţ de cumpărare la expirarea contractului: valoarea reziduală.

Sintetizând calculele:

- avansul: 10.000 de lei;
- valoarea reziduală: 50.000 lei /5 ani = 10.000 de lei;
- rata de capital: (50.000 lei – 10.000 lei – 10.000 lei)/ 8 rate = 3.750 de lei;
- rata de leasing: rata de capital +dobânda;
- TVA aferentă: rata de leasing x 20 %;

acestea se prezintă în tabelul nr.11.

- dobânda anuală: $d_i = Bc_i \times 10\% : 2$:

Tabelul nr. 11. Situaţia obligaţiilor de plată, pe rate.

Specificaţie	Rata de capital	Dobânda	Rata de leasing	TVA 20%	Total de plată
Avans	10.000	-	10.000.0	2.000	12.000,0
Rata 1	3.750	2.000,0	5.750,0	1.150	6.900,0
Rata 2	3.750	1.812,5	5.562,5	1.112,5	6.675,0
Rata 3	3.750	1.625,0	5.375,0	1.075	6.450,0
Rata 4	3.750	1.437,5	5.187,5	1.037,5	6.225,0
Rata 5	3.750	1.250,0	5.000,0	1.000	6.000,0
Rata 6	3.750	1,062,5	4.812,5	962,5	5.775,0
Rata 7	3.750	875,0	4.625,0	925	5.550,0
Rata 8	3.750	687,5	4.437,5	887,5	5.325,0
Valoarea reziduală	10.000	-	10.000,0	2.000	12.000,0
Total	50.000	10.750	60.750,0	12.150	72.900,0

$$D_i = Bc_i \times 10\% : 2;$$

$$Bc_i = Vi - Av - \sum_{i=1}^{8} Rc_{i-1}, \quad \text{în care:}$$

BCU BUCUREŞTI - UNIVERSITY LIBRARY

Bc_i - baza de calcul al dobânzii în anul "i";
Av – avansul acordat;
Rc_i – rata de capital aferentă anului "i".

În contabilitate:

A. În contabilitatea locatarului (utilizatorului):

a) primirea autoturismului:

2133	"Mijloace de transport"	=167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	50.000	50.000

b) primirea facturii privind avansul de plată:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		12.000
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			10.000	
4426	"TVA deductibilă"			2.000	

c) plata avansului (facturii):

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	12.000	12.000

d) evidenţierea extrabilanţieră a ratelor de leasing de

BCU ASICENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

plătit: 40.750 de lei (60.750 lei – 10.000 lei – 10.000 lei valoare reziduală):

D 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	40.750	–	

e) În primul an de exploatare:

e_1) amortizarea anuală a autoturismului în primul an de exploatare:10.000 de lei (50.000 lei /5 ani =10.000 lei/an):

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	10.000	10.000

e_2) primirea facturii privind rata nr.1:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		6.900
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			3.750	
666	"Cheltuieli privind dobânzile			2.000	
4426	"TVA deductibilă"			1.150	

e_3) achitarea facturii, rata nr.1. :

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	6.900	6.900

e_4) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 5.750 de lei:

C 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	–	5.750

e_5) primirea facturii privind rata nr.2. :

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"	6.675,0
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		3.750,0	
666	"Cheltuieli privind dobânzile		1.812,5	
4426	"TVA deductibilă"		1.112,5	

e_6) achitarea facturii, rata nr.2. :

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	6.675	6.675

e_7) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 5.562,5 de lei:

C 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	–	5.562,5

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

f) În al doilea an de exploatare:

$f_{1)}$ amortizarea anuală : 10.000 de lei:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	10.000	10.000

f_2) primirea facturii privind rata nr.3 :

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		6.450
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			3.750	
666	"Cheltuieli privind dobânzile			1.625	
4426	"TVA deductibilă"			1.075	

f_3) achitarea facturii, rata nr.3 :

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	6.450	6.450

f_4) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 5.375 de lei:

C	8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"		–	5.375

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

f_5) primirea facturii privind rata nr.4 :

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		6.225,0
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			3.750,0	
666	"Cheltuieli privind dobânzile			1.437,5	
4426	"TVA deductibilă"			1.037,5	

f_6) achitarea facturii, rata nr.4 :

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	6.225	6.225

f_7) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 5.187,5 de lei:

C	8036 „Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	–		5.187,5

g) În al treilea an de exploatare :

g_1) amortizarea anuală : 10.000 de lei :

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	10.000	10.000

BCU "ION CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

g2) primirea facturii privind rata nr.5 :

	%	=404 "Furnizori de imobilizări"		6.000
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		3.750	
666	"Cheltuieli privind dobânzile		1.250	
4426	"TVA deductibilă"		1.000	

g3) achitarea facturii, rata nr.5:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121 "Conturi la bănci în lei"	6.000	6.000

g4) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 5.000 de lei:

C	8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	–	5.000

g5) primirea facturii privind rata nr.6 :

	%	=404 "Furnizori de imobilizări"		5.775,0
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		3.750,0	
666	"Cheltuieli privind dobânzile		1.062,5	
4426	"TVA deductibilă"		962,5	

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

g_6) achitarea facturii, rata nr.6 :

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	5.775		5.775

g_7) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 4.812,5 de lei:

C	8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"		–		4.812,5

h) În al patrulea an de exploatare:

h_1) amortizarea anuală : 10.000 lei:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	10.000		10.000

h_2) primirea facturii privind rata nr.7 :

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"			5.550
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			3.750		
666	"Cheltuieli privind dobânzile			875		
4426	"TVA deductibilă"			925		

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

h_3) achitarea facturii, rata nr.7 :

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	5.550	5.550

h_4) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 4.625 de lei:

C 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	–	4.625

h_5) primirea facturii privind rata nr.8 :

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		5.325,0
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			3.750,0	
666	"Cheltuieli privind dobânzile			687,5	
4426	"TVA deductibilă"			887,5	

h_6) achitarea facturii, rata nr.8 :

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	5.325	5.325

h_7) diminuarea obligaţiei din contul 8036 de 4.437,5 de lei :

C 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	–	4.437,5

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

i) exercitarea dreptului de cumpărare a autoturismului:

i_1) primirea facturii la valoarea reziduală plus TVA:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		12.000
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			10.000	
4426	"TVA deductibilă"			2.000	

i_2) achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	12.000	12.000

j) În al cincilea an:

amortizarea anuală la nivelul valorii reziduale:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	10.000	10.000

Notă: În fiecare an, amortizarea se calculează şi înregistrează lunar.

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

B. În contabilitatea locatorului (societăţii de leasing):

a) predarea autoturismului:

2678	"Alte creanţe imobilizate"	=2133	"Mijloace de transport"	50.000	50.000

b) emiterea facturii privind avansul de încasat de la locatar:

4111	"Clienţi" =		%	12.000	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		10.000
		4427	" TVA colectată"		2.000

c) încasarea avansului:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	12.000	12.000

d) evidenţierea extrabilanţieră a ratelor de leasing de încasat: 40.750 de lei:

D 8039	„Alte valori în afara bilanţului"	40.750	–

e) În primul an de contract de leasing:

e1) facturarea ratei nr.1:

4111	"Clienţi" =		%	6.900	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750
		766	" Venituri din dobânzi"		2.000
		4427	" TVA colectată"		1.150

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e_2) încasarea facturii privind rata nr.1:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.900	6.900

e_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.750 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	5.750

e_4) facturarea ratei nr.2:

4111	"Clienţi" =		%	6.675,0	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750,0
		766	" Venituri din dobânzi"		1.812,5
		4427	" TVA colectată"		1.112,5

e_5)încasarea facturii privind rata nr. 2:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.675	6,675

e_6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.562,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	5.562,5

f) În al doilea an de contract de leasing:

f_1) facturarea ratei nr.3:

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4111	"Clienţi" =	%		6.450	
	2678	"Alte creanţe imobilizate"			3.750
	766	" Venituri din dobânzi"			1.625
	4427	" TVA colectată"			1.075

f_2) încasarea facturii privind rata nr.3:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.450	6.450

f_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.375 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"		–	5.375

f_4) facturarea ratei nr.4:

4111	"Clienţi" =	%		6.225,0	
	2678	"Alte creanţe imobilizate"			3.750,0
	766	" Venituri din dobânzi"			1.437,5
	4427	" TVA colectată"			1.037,5

f_5) încasarea facturii privind rata nr.4:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.225	6.225

BCU ASUCENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

f_6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.187,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului”	–		5.187,5

g) În al treilea an de contract de leasing:

g_1) facturarea ratei nr.5:

4111	“Clienţi” =		%	6.000	
		2678	“Alte creanţe imobilizate”		3.750
		766	“ Venituri din dobânzi”		1.250
		4427	“ TVA colectată”		1.000

g_2) încasarea facturii privind rata nr.5:

5121	“Conturi la bănci în lei”	=4111	“Clienţi”	6.000	6.000

g_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.000 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului”	–		5.000

g_4) facturarea ratei nr. 6:

4111	“Clienţi” =		%	5.775,0	
		2678	“Alte creanţe imobilizate”		3.750,0
		766	“ Venituri din dobânzi”		1.062,5
		4427	“ TVA colectată”		962,5

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

g_5) încasarea facturii privind rata nr.6:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	5.775	5,775

g_6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 4.812,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	4.812,5

h) În al patrulea an de contract de leasing:

h_1) facturarea ratei nr.7:

4111	"Clienţi" =		%	5.550	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750
		766	" Venituri din dobânzi"		875
		4427	" TVA colectată"		925

h_2) încasarea facturii privind rata nr.7:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	5.550	5.550

h_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 4.625 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	4.625

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

h_4) facturarea ratei nr.8:

4111	"Clienţi" =	%		5.325,0	
	2678	"Alte creanţe imobilizate"			3.750,0
	766	" Venituri din dobânzi"			687,5
	4427	" TVA colectată"			887,5

h_5) încasarea facturii privind rata nr.8:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	5.325	5.325

h_6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 4.437,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	4.437,5

i) La expirarea contractului de leasing:

i_1) facturarea valorii reziduale plus TVA:

461	"Debitori diverşi" =		%	12.000	
	2678		"Alte creanţe imobilizate"		10.000
	4427		" TVA colectată"		2.000

i_2) încasarea facturii privind valoarea reziduală:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	12.000	12.000

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Urmărind fluxul înregistrărilor, atât la locatar cât şi la locator, se observă gradul de conectare a contabilităţii la fiscalitate.

Tratamentul fiscal al gestiunii imobilizărilor corporale prin contract de leasing financiar se formulează astfel:

La locatar:

- primirea imobilizării corporale, la valoarea de intrare, nu comportă TVA deductibilă, dar avansul plătit, fiecare rată plătită şi valoarea reziduală achitată comportă şi TVA deductibilă;
- se calculează şi înregistrează amortizarea lunar pe o bază consecventă cu politica normală de amortizare pentru bunuri similare ale acestuia, amortizare care este deductibilă fiscal;
- se calculează, conform clauzelor contractuale, şi se plăteşte dobândă care comportă şi ea TVA deductibilă; cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile fiscal.

La locator:

- predarea imobilizărilor corporale, la valoarea de ieşire, nu comportă TVA colectată, dar avansul încasat, fiecare rată încasată şi valoarea reziduală încasată comportă şi TVA colectată;
- se calculează, conform clauzelor contractuale, şi se încasează dobândă care comportă şi ea TVA colectată; veniturile din dobânzi sunt impozabile fiscal.

Toate acestea, în condiţiile în care şi locatarul şi locatorul sunt entităţi româneşti.

Uzual, entităţile româneşti pot prelua în leasing financiar imobilizări corporale de la entităţi de leasing din străinătate şi, îndeosebi, de la entităti aparţinând statelor membre ale U.E. În acest caz apar abordări specifice legate de cursul de schimb valutar, comisionul de administrare, primele de asigurare, impozitul pe veniturile obţinute de nerezidenţi, cheltuielile şi/sau veniturile din diferenţe de curs valutar etc.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 39.

O entitate românească preia în leasing financiar de la o firmă din străinătate, aparţinând unui stat membru al U.E. un autoturism, cunoscând:

- valoarea de intrare: 20.000 de euro;
- durata normală de funcţionare: 5 ani;
- durata contractului de leasing: 4 ani;
- avans solicitat şi achitat: 4.000 de euro;
- valoarea reziduală: 4.000 de euro;
- număr de rate: 2 rate/an x 4 ani = 8 rate;
- rata de capital (20.000 € – 4.000 € – 4.000€) /8 rate= =12.000 €: 8 rate = 1.500 de euro;
- rata anuală a dobânzii: 5 %;
- comision de administrare: 400 de euro/an;
- prima anuală de asigurare: 2.000 de euro;
- impozitul pe veniturile obţinute de nerezidenţi:15%;
- cursul valutar:
  - la data semnării contractului: 4,35 lei/euro;
  - la plata avansului: 4,38 lei/euro;
  - la plata ratelor:
    - rata nr.1 : 4,40 lei/euro;
    - rata nr.2 : 4,35 lei/euro;
    - rata nr.3 : 4,40 lei/euro;
    - rata nr.4 : 4,45 lei/euro;
    - rata nr.5 : 4,45 lei/euro;
    - rata nr.6 : 4,40 lei/euro;
    - rata nr.7 : 4,35 lei/euro;
    - rata nr.8 : 4,40 lei/euro.
  - la data achitării facturii privind valoarea reziduală: 4,35 lei/euro.

Ambele entităţi sunt înregistrate în scop de TVA.

Datele ce fac obiectul înregistrărilor în contabilitatea entităţii româneşti (locatarului) se prezintă în tabelul nr.12:

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tabelul nr.12. Situaţia obligaţiilor de plată, pe rate:

Specificaţie	Rata de capital (euro)	Dobânda (euro)	Rata de leasing (euro)	Curs valutar (lei/euro)	TVA (lei)	Impozit nerezidenţi (lei)
Avans	4.000	–	4.000,0	4,35	3.480	–
Rata 1	1.500	400,0	1.900,0	4,40	1.672	264
Rata 2	1.500	362,5	1.862,5	4,35	1.620	237
Rata 3	1.500	325,0	1.825,0	4,40	1.606	215
Rata 4	1.500	287,5	1,787,5	4,45	1.591	192
Rata 5	1.500	250,0	1.750,0	4,45	1.558	167
Rata 6	1.500	212,5	1,712,5	4,40	1.507	140
Rata 7	1.500	175,0	1.675,0	4,35	1.457	114
Rata 8	1.500	137,5	1.637,5	4,40	1.441	91
Valoarea reziduală	4.000	X	4.000,0	4,35	3.480	X
TOTAL	20.000	2.150,0	22.150,0	X	19.412	1.420

Impozitul pe veniturile nerezidenţilor în momentul primirii facturii de la locatorul extern:

$$Impozit_i = dobânda\ datorată_i \times curs\ de\ schimb_i \times 15\%.$$

Operaţiunile de leasing financiar extern se vor urmări în ***contabilitatea utilizatorului*** român (locatarului), locatorul – persoană juridică străină – având contabilitate în sistem naţional al ţării de origine, unde are şi sediul permanent.

a) primirea autoturismului, la cursul de 4,35 lei/euro:
(20.000 € x 4,35 lei/€ = 87.000 de lei)

2133	"Mijloace de transport"	=167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	87.000	87.000

b) primirea facturii privind avansul şi comisionul de administrare de plată de la locatorul extern
(4.000 € x 4,35, respectiv 400 € x 4,35):

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		19.140
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			17.400	
628	"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"			1.740	

c) TVA aferentă avansului şi comisionului (19.140lei x 20%):

4426	"TVA deductibilă"	=4427	"TVA colectată"	3.828	3.828

d) achitarea facturii privind avansul şi comisionul; cursul de schimb valutar fiind de 4,38 lei/euro (4.400 € x 4,38 lei/€ = 19.272 lei); (19.140 lei – 19.272 lei = – 132 lei) :

	%	=5124	"Conturi la bănci în valută"		19.272
404	"Furnizori de imobilizări"			19.140	
665	"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			132	

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) primirea facturii privind rata nr.1:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		8.360
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			6.525	
666	"Cheltuieli privind dobânzile"			1.760	
665	"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			75	

(1.500 € x 4,35 lei/ € = 6.525 de lei;
400 € x 4,40 lei/€ = 1.760 de lei;
1.500 € (4,40 – 4,35 lei/€) = 75 de lei);

f) reţinerea impozitului pe veniturile nerezidenţilor: 264 de lei:

404	"Furnizori de imobilizări"	=446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	264	264

g) TVA aferentă ratei nr.1 şi dobânzii aferente: 1.672 de lei (1500 € +400 €) x 4,40 lei € x 20% TVA:

4426	"TVA deductibilă"	=4427	"TVA colectată"	1.672	1.672

BCU "SIC CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

h) virarea impozitului pe veniturile nerezidenţilor:

446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	264	264

i) achitarea facturii privind rata nr.1, diminuată cu impozitul pe veniturile nerezidenţilor: 8.360 lei – 274 lei = 8.086 de lei:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5124	"Conturi la bănci în valută"	8.086	8.086

j) după plata primei rate are loc actualizarea datoriei în valută aferentă contractului de leasing:

- valoarea nominală a datoriei:
(20.000 €–4.000 €–1.500 €) x 4,35 lei/euro = 63.075 de lei;
- valoarea actualizată a datoriei:
(20.000 € – 4.000 € – 1.500 €) x 4,40 lei/euro = 63.800 de lei;

rezultă diferenţe nefavorabile de curs valutar de 725 de lei:

665	"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"	=167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	725	725

Notă: înregistrările de la punctele e) – j) se repetă de 7 ori, până la expirarea contractului de leasing, cu sumele aferente din tabelul nr.12 sau calculate conform algoritmului enunţat.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

k) amortizarea anuală a autoturismului:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	17.400	17.400

De reţinut că amortizarea se înregistrează lunar!
(87.000 lei /(5 ani x 12 luni) = 1.450 lei/lună).

l) calculul şi plata primei de asigurare pentru primul an, la început de an: (2.000 € x 4,35 lei/euro = 8.700 de lei):

613	"Cheltuieli cu primele de asigurare"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	8.700	8.700

m) la expirarea contractului de leasing, locatarul îşi exercită dreptul de cumpărare a autoturismului. Înainte de aceasta, după plata ultimei rate, a avut loc actualizarea datoriei în valută (vezi punctul j)), cu menţiunea că valoarea nominală era la un curs de schimb de 4,35 lei/euro, iar valoarea actualizată la un curs de 4,40 lei/euro, rezultând diferenţe nefavorabile de curs valutar care se regăsesc în creditul contului 167 „ Alte împrumuturi şi datorii asimilate".

m_1) primirea facturii la valoarea reziduală
(4.000 € x 4,40 lei/euro = 17.600 de lei):

167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	=404	"Furnnizori de imobilizări"	17.600	17.600

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

m2) TVA aferentă valorii reziduale (17.600 x 20% = 3.520 de lei):

4426	"TVA deductibilă"	=4427	"TVA colectată"	3.520	3.520

m3) achitarea facturii privind valoarea reziduală la cursul de 4,35 lei/euro:

- valoarea nominală a datoriei : 4.000 € x 4,40 lei/euro = 17.600 de lei;
- valoarea actualizată a datoriei : 4.000 € x 4,35 lei/euro = 17.400 de lei;

rezultă diferenţe favorabile de curs valutar de 200 de lei (17.600 lei – 17.400 lei = 200 lei):

404	"Furnizori de imobilizări"	=	%	17.600	
		5124	"Conturi la bănci în valută"		17.400
		765	" Venituri din diferenţe de curs valutar"		200

l) amortizarea în anul al cincilea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	17.400	17.400

m) la expirarea duratei normale de funcţionare are loc scoaterea din gestiune a autoturismului:

BCUIA - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2133	"Mijloace de transport"	87.000	87.000

Pentru ***locatar***, persoană juridică română, din punct de vedere ***fiscal***:

- cheltuiala cu amortizarea lunară este deductibilă fiscal integral;
- cheltuiala cu dobânda aferentă fiecărei rate de plată este deductibilă fiscal integral;
- diferenţele de curs valutar nefavorabile sunt deductibile fiscal;
- diferenţele de curs valutar favorabile sunt impozabile;
- comisionul de administrare (serviciul locatorului de analizare, procesare şi evaluare a cererii de acordare a finanţării în sistem de leasing şi de urmărire a contractului pe durata derulării acestuia) ***nu*** se include în costul de achiziţie, dar este deductibil fiscal;
- primele de asigurare anuale ***nu*** se includ în costul de achiziţie al imobilizării corporale dar sunt recunoscute la cheltuieli şi sunt deductibile fiscal;
- veniturile nerezidenţilor-locatori sunt venituri impozabile, se reţin de către locatar şi se plătesc de către acesta;
- baza fiscală pentru TVA este reprezentată de avans/rată/valoare reziduală şi dobânda aferentă, după caz.

Dacă locatorul este o entitate străină cu sediul permanent în România, decontările se fac în lei, în funcţie de cursul de schimb aferent fiecărei facturi emise şi transmise de către locator, locatarului.

Pornind de la datele din *aplicaţia 39*, fluxul înregistrărilor în contabilitatea locatarului se prezintă astfel:

a) primirea autoturismului, la cursul de 4,35 lei/euro:

2133	"Mijloace de transport"	=167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	87.000	87.000

b) primirea facturii privind avansul şi comisionul de administrare de la locator:

%	=404	"Furnizori de imobilizări"		22.968
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		17.400	
628	"Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"		1.740	
4426	"TVA deductibilă"		3.828	

c) achitarea facturii privind avansul, comisionul şi TVA

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	22.968	22.968

d) primirea facturii privind rata nr.1:

%	=404	"Furnizori de imobilizări"		10.032
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"		6.525	
666	"Cheltuieli privind dobânzile"		1.760	
668	" Alte cheltuieli financiare"		75	
4426	"TVAdeductibilă"		1.672	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) achitarea facturii privind rata nr.1:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	10.032	10.032

f) amortizarea anuală a autoturismului:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	17.400	17.400

g) calculul şi plata primei de asigurare pentru primul an, la început de an:

613	"Cheltuieli cu primele de asigurare"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	8.700	8.700

Notă: Anual şi cu ocazia fiecărei rate, operaţiunile de la punctele d) – g) se repetă până la expirarea contractului de leasing, cu respectarea sumelor din tabelul nr.12.

h) la expirarea contractului de leasing, locatarul îşi exercită dreptul de cumpărare a autoturismului, la valoarea reziduală:

h_1) primirea facturii de la locator:

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		21.120
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			17.400	
668	" Alte cheltuieli financiare"			200	
4426	"TVA deductibilă"			3.520	

h_2) achitarea facturii privind valoarea reziduală:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	21.120	21.120

i) amortizarea în anul al cincilea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	17.400	17.400

j) la expirarea duratei normale de funcţionare are loc scoaterea din gestiune a autoturismului:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2133	"Mijloace de transport"	87.000	87.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Legat de leasingul financiar, mai pot fi abordate şi unele situaţii particulare, cum sunt: *novaţia, subînchirierea, regimul taxei de poluare pentru mijoacelor de transport, regimul impozitelor şi taxelor locale.*

Novaţia se regăseşte în situaţia în care utilizatorul unui bun care face obiectul unui contract de leasing financiar, încheie cu un alt utilizator, denumit ***locatar (utilizator) final***, un contract de leasing financiar, având ca obiect acelaşi bun. Pentru încheierea unui contract de novaţie este necesar acordul celor trei părţi contractante:

- societatea de leasing (locatorul);
- societatea care a încheiat iniţial contractul de leasing financiar (locatarul iniţial);
- societatea care preia contractul de leasing financiar cu toate riscurile şi beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului (locatar final).

Societatea de leasing are dreptul să refuze încheierea contractului de novaţie cu un anumit beneficiar, dacă acesta nu îndeplineşte condiţiile solicitate şi existente în normele interne ale societăţii de leasing, în baza analizei economico-financiare efectuate.

Din punct de vedere contabil şi fiscal, dacă durata contractului de leasing nu coincide cu durata normală de funcţionare folosită pentru amortizarea bunului dobândit în regim de leasing, locatarul iniţial, care cedează bunul în baza unui contract de novaţie locatarului final, se poate afla în una din următoarele situaţii:

- dacă valoarea neamortizată a activului este ***mai mare*** decât soldul contului 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate", diferenţa se recunoaşte la ***cheltuieli***, respectiv contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital";
- dacă valoarea neamortizată a activului este ***mai mică*** decât soldul contului 167 „Alte împrumuturi şi datorii asimilate", diferenţa se recunoaşte la ***venituri,*** respectiv contul 7583 „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital" .

La calculul profitului impozabil, cheltuiala rezultată este deductibilă fiscal, iar venitul obţinut este impozabil.

În plus, locatarul iniţial va încasa şi un comision de novaţie de la locatarul final. Pentru locatarul iniţial, comisionul de novaţie este un

venit impozabil, iar pentru locatarul final este o cheltuială deductibilă fiscal.

În final, vechiul locatar înregistrează închiderea contractului de leasing financiar, iar noul locatar înregistrează preluarea contractului de leasing financiar, operaţie ce se realizează prin contract de novaţie.

Subînchirierea unui activ (imobilizare corporală) deţinut în leasing financiar intervine atunci cand locatarul cedează unei terţe persoane dreptul de utilizare a activului pe perioada contractului de leasing, cu acordul obligatoriu al locatorului.

Nu este vorba de contract de novaţie, ci de contract de închiriere între locatar şi terţa persoană, cu acordul locatorului.

O astfel de situaţie poate interveni atunci când locatarul întâmpină probleme la plata facturilor către locator şi doreşte să cedeze dreptul de utilizare a bunului pe perioada rămasă din contractul de leasing unei terţe persoane, iar terţa persoană nu îndeplineşte criteriile stabilite de firma de leasing pentru un contract de novaţie sau de leasing financiar.

În mod concret:

- locatorul va factura locatarului rata de leasing şi TVA aferentă;
- locatarul va factura terţei persoane rata de leasing plus amortizarea şi TVA aferentă;
- terţa persoană va plăti contravaloarea facturii locatarului.

Din punct de vedere contabil şi fiscal, tratamentul relaţiilor dintre locator şi locatar este cel descris la contractul de leasing financiar, iar tratamentul relaţiilor dintre locatar şi terţa persoană se concretizează în facturarea de către locatar către terţa persoană a ratei de leasing plus amortizarea (împreună formează chiria) şi TVA, iar terţa persoană plăteşte chiria, care este o cheltuială specifică, deductibilă din punct de vedere fiscal.

La expirarea contractului de leasing, locatarul poate opta între a utiliza bunul respectiv (deja cumpărat) sau a-l închiria terţei persoane, fără acordul, de data aceasta, al locatorului.

Regimul taxei de poluare pentru mijloacele de transport deţinute în leasing financiar comportă următoarele precizări:

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- potrivit cadrului general legal în vigoare, cu ocazia dobândirii dreptului de proprietate asupra unui vehicul de către primul proprietar şi a atribuirii certificatului de îmatriculare şi a numărului de îmatriculare, se plăteşte taxa de poluare la organul fiscal competent, taxă asupra căreia nu se aplică TVA. Deci, taxa de poluare se achită de societatea de leasing financiar;
- prin contractul de leasing financiar, societatea de leasing financiar îşi va recupera taxa de poluare de la locatar, facturând-o acestuia, inclusiv TVA aferentă. Aceasta pentru că reglementările fiscale[40] în vigoare încadrează operaţiunile de leasing în categoria prestărilor de servicii, iar prestările de servicii se cuprind în baza de impozitare a TVA;
- în timp ce la locator taxa de poluare este un element pur fiscal, la locatar aceasta este o cheltuială cu prestări servicii şi este deductibilă fiscal şi generatoare de TVA.

Regimul impozitelor şi taxelor locale în cazul leasingului financiar pentru construcţii, terenuri şi mijloace de transport se concretizează în:

În cazul ***construcţiilor,*** pe întreaga durata a contractului, se aplică următoarele reguli:

- impozitul pe clădiri este suportat de către locatar;
- baza de impozitare este valoarea din contractul de leasing a clădirii, exclusiv TVA, valoare regăsită în contabilitatea locatorului şi, ulterior, a locatarului;
- în cazul încetării contractului de leasing înainte de termen, impozitul pe clădiri este suportat de către locator, baza de impozitare fiind valoarea înregistrată în contabilitatea acestuia, cu ocazia rezilierii contractului.

În cazul ***terenurilor***, pe întreaga durată a contractului de leasing financiar, impozitul pe teren este suportat de locatar. Dacă apare rezilierea contractului de leasing financiar, impozitul pe teren va fi datorat de către locator.

În cazul ***mijloacelor de transport***, pe întreaga durată a contractului de leasing financiar, impozitul pe mijlocul de transport este

[40] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art.271, al. (2)

datorat de către locatar. În cazul în care are loc rezilierea contractului de leasing financiar, impozitul pe mijlocul de transport va fi suportat de locator.

Atunci când contractul de leasing financiar expiră (încetează), iar locatarul îşi exprimă opţiunea de cumpărare a clădirii/terenului/mijlocului de transport, are loc transferul dreptului de proprietate asupra bunului respectiv la locatar, care-l declară la organul fiscal local în termen legal şi, mai departe, datorează impozitul specific.

În afara aplicaţiilor de mai sus, mai sunt necesare şi următoarele precizări, de ordin general, din punct de vedere fiscal:

- penalizările şi orice alte sume pentru neîndeplinirea totală sau parţială din contractul de leasing, dacă sunt percepute peste preţurile sau tarifele negociate între părţi, nu fac parte din baza de impozitare a TVA, dar sunt cheltuieli deductibile fiscal;

  „ Baza de impozitare nu cuprinde următoarele:

  a) ...

  b) sumele reprezentând daune-interese, stabilite prin hotărâre judecătorească definitivă şi irevocabilă, penalizările şi orice alte sume solicitate pentru neîndeplinirea totală sau parţială a obligaţiilor contractuale, dacă sunt percepute peste preţurile şi/sau tarifele negociate”[41];

- dobânzile şi daunele-interese, stabilite în cadrul contractelor economice încheiate cu persoane rezidente/nerezidente sunt cheltuieli deductibile pe măsura înregistrării lor;
- în urma încetării unui contract de leasing, este posibil ca locatorul să emită o factură cu privire la costul de închidere a contractului, cost care este, în esenţă un comision legal. Acest cost intră în baza de impozitare a TVA şi este deductibil din punct de vedere fiscal deoarece se referă la o prestare de servicii efectuată de finanţator;

  – dacă locatarul nu este înregistrat în scopuri de TVA, acesta trebuie să includă TVA aferentă facturilor emise de locator

[41] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art.286, al.(4), lit.b.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

în valoarea imobilizării corporale ce face obiectul contractului de leasing;

– în situaţia în care locatarul efectuează lucrări de modernizare a unei imobilizări corporale, cu scopul îmbunătăţirii parametrilor tehnici iniţiali şi care conduc la obţinerea de beneficii economice viitoare, costul acestor lucrări duce la majorarea valorii imobilizării corporale respective, valoare care va fi supusă amortizării. De reţinut faptul că orice intervenţie de modificare/modernizare a imobilizării corporale deţinută prin contract de leasing trebuie să aibă acordul locatorului (finanţatorului).

Contractul de leasing operaţional [42] este orice contract de leasing încheiat între locator şi locatar, care transferă locatarului riscurile şi beneficiile dreptului de proprietate, mai puţin riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală, şi care nu îndeplineşte niciuna dintre condiţiile prevăzute la contractul de leasing financiar, mai puţin riscurile şi beneficiile dreptului de proprietate asupra bunului care face obiectul leasingului ce sunt transferate utilizatorului la momentul la care contractul de leasing produce efecte; riscul de valorificare a bunului la valoarea reziduală există atunci când opţiunea de cumpărare nu este exercitată la începutul contractului sau când contractul de leasing prevede expres restituirea bunului la momentul expirării contractului.

În timp ce la leasingul financiar utilizatorul (locatarul) este tratat din punct de vedere fiscal ca proprietar, la leasingul operaţional (de exploatare) locatorul (finanţatorul) are această calitate.

Din punct de vedere ***contabil***:

- ***locatarii*** recunosc bunurile primite în conturi de evidenţă în afara bilanţului şi calculează şi plătesc lunar sau periodic rata de leasing, conform contabilităţii de angajamente. Rata de leasing este compusă din cota-parte din amortizarea calculată legal plus un profit (dobândă) stabilit(ă) prin negociere;

[42] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art.7, al. (1), pct.8.

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- ***locatorii*** recunosc în contabilitate bunurile date în regim de leasing, la imobilizări corporale şi calculează şi încasează, lunar sau periodic, conform contabilităţii de angajamente, rata de leasing.

Din punct de vedere ***fiscal***:

- ***locatarii*** sunt trataţi ca nişte chiriaşi care plătesc ratele de leasing, le includ pe acestea în cheltuieli specifice, iar cheltuielile sunt deductibile fiscal integral;
- ***locatorii*** sunt adevăraţii proprietari care calculează şi înregistrează amortizarea, care este o cheltuială deductibilă fiscal, calculează şi încasează ratele de leasing care sunt venituri specifice, venituri impozabile.

Aplicaţia 40.

O entitate preia în leasing operaţional un utilaj, cunoscând:

- valoarea la preţ de achiziţie la cumpărător: 24.000 de lei;
- durata normală de funcţionare: 8 ani;
- durata contractului de leasing: 4 ani;
- rata anuală a dobânzii: 12% din valoarea utilajului;
- rata de leasing: lunară;
- opţiune de cumpărare: la expirarea contractului de leasing, la valoarea reziduală.

Sintetizând calculele:

- rată de capital (24.000 lei / (8 ani x 12 luni) = 250 lei/lună;
- total rata de capital (4 ani x 12 luni x 250 lei/lună) =12.000 de lei;
- dobânda totală (24.000 lei x 12%/an x 4 ani) =11.520 de lei ;
- dobânda lunară (11.520 : 48 luni) =240 de lei/lună;
- rata de leasing (250 lei +240 lei) = 490 de lei/lună;
- valoarea totală a ratelor de leasing (4ani x 12 luni x 490 lei/lună)= 23.520 de lei;
- valoarea reziduală (24.000 lei – (4 ani x 12luni x 250 lei/lună)) = 12.000 de lei.

BCU IASI - TRAIAN UNIVERSITY LIBRARY

În contabilitate:

A) ***În contabilitatea locatarului (utilizatorului)***:

a) evidenţierea extrabilanţieră a valorii totale a ratelor de leasing de plătit:

D	8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	23.520	–	

b) primirea facturii privind rata lunară de leasing:

	%	=401	"Furnizori "		588
612	"Cheltuieli cu redevenţe,locaţii de gestiune şi chiriile"			490	
4426	"TVA deductibilă"			98	

c) achitarea facturii:

401	"Furnizori"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	588	588

d) scăderea ratei achitate din evidenţa extrabilanţieră:

C	8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"		–	490

Notă: Operaţiunile de la punctele b) – d) se repetă până la expirarea contractului de leasing de 47 de ori.

e) la expirarea contractului de leasing, exprimarea opţiunii de cumpărare a utilajului:

BCU ASIGENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e_1) primirea facturii, la valoarea de intrare la achiziţie:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=	%		24.000	
		2813	" Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			12.000
		404	" Furnizori de imobilizări"			12.000

e_2) TVA aferentă valorii neamortizate (valorii reziduale):

4426	"TVA deductibilă"	=404	"Furnizori de imobilizări"	2.400	2.400

e_3) achitarea facturii, inclusiv TVA:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	14.400	14.400

f) amortizarea lunară:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	250	250

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

B) În contabilitatea locatorului (proprietarului):

a) achiziţionarea utilajului:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"			28.800
2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"				24.000	
4426	"TVA deductibilă"				4.800	

b) achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"		28.800	28.800

c) evidenţierea extrabilanţieră a valorii totale a ratelor de leasing de încasat:

D	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	23.520	–

d) facturarea lunară a ratei de leasing aferentă:

4111	"Clienţi"	=	%		588	
		706	"Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"			490
		4427	"TVA colectată"			98

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) încasarea ratei de leasing lunare:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=	4111	"Clienţi"	588	588

f) scăderea ratei încasate din evidenţa extrabilanţieră:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	490

g) amortizarea lunară a utilajului:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=	2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	250	250

Notă: Operaţiunile de la punctele d)–g) se repetă până la expirarea contractului de leasing, adică de 47 de ori.

h) la expirarea contractului de leasing, exprimarea acordului de vânzare a utilajului:

h_1) relaţia de vânzare cu locatarul, la valoarea reziduală:

461	"Debitori diverşi"	=		%	14.400	
			7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		12.000
			4427	"TVA colectată"		2.400

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

h_2) cedarea (scoaterea din evidenţă) a utilajului:

	%	=2131	"Maşini,		24.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijolacelor de transport"		utilaje şi instalaţii de lucru"	12.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			12.000	

h_3) încasarea creanţei de la locatar (cumpărător):

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	14.400	14.400

Observaţii din punct de vedere fiscal:

La locatar:

- cheltuielile cu rata lunară de leasing sunt deductibile fiscal;
- amortizarea lunară, după cumpărarea utilajului la valoarea reziduală, este deductibilă fiscal;
- TVA aferentă facturilor lunare privind ratele de leasing se aplică la rata de capital plus dobânda;
- TVA aferentă facturii de cumpărare a utilajului se aplică la valoarea reziduală.

La locator:

- cheltuielile cu amortizarea lunară pe durata contractului de leasing sunt deductibile fiscal;

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- cheltuielile privind valoarea neamortizată a utilajului cedat după expirarea contractului de leasing sunt deductibile fiscal;
- veniturile din ratele lunare de leasing sunt impozabile;
- veniturile din vânzarea utilajului la expirarea contractului de leasing sunt impozabile;
- TVA aferentă facturilor lunare privind ratele de leasing se aplică la rata de capital plus dobânda;
- TVA aferentă facturii de vânzare a utilajului se aplică la valoarea reziduală.

Ca şi la contractele de leasing financiar, aceste înregistrări şi tratamentele fiscale legate de contractele de leasing operaţional sunt cu referire la entităţile economice româneşti.

Este posibil ca societatea de leasing operaţional să fie o entitate aparţinând unui alt stat, membru sau nu al U.E.

Aplicaţia 41.

O entitate românească preia în leasing operaţional un autoturism de la o entitate de leasing aparţinând unui stat membru al U.E. şi cu sediul permanent în acel stat. Entitatea românească este plătitoare de TVA. Se cunosc următoarele date:

- valoarea de intrare a autoturismului la societatea de leasing: 40.000 de euro;
- durata normală de funcţionare: 4 ani;
- durata contractului de leasing operaţional: 3 ani;
- valoarea reziduală la expirarea contractului de leasing: 10.000 de euro;
- număr de rate: 2 rate/an x 3 ani = 6 rate;
- rata anuală a dobânzii: 5%;
- impozitul pe veniturile obţinute de nerezidenţi:15%;
- cursul de schimb valutar:
  - la prima rată: 4,35 lei/euro;
  - la a doua rată: 4,40 lei/euro;
  - la a treia rată: 4,40 leieuro;

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- la a patra rată:4,35 lei/euro;
- la a cincea rată: 4,40 lei/euro;
- la a şasea rată: 4,35 lei/euro;
- la expirarea contractului, când se exprimă opţiunea de cumpărare a autoturismului: 4,35 lei/euro;
- la plata valorii reziduale: 4,40 lei/euro.

Datele ce fac obiectul înregistrărilor în contabilitatea entităţii româneşti (locatarului) se prezintă în tabelul nr.13:

Tabelul nr.13 Situaţia obligaţiilor de plată, pe rate:

Specifi--caţie	Amortiza-rea (Rata de capital) (euro)	Dobânda (Marja de profit) (euro)	Rata de leasing (euro)	Curs de schimb valutar (lei/euro)	Rata de leasing (lei)	TVA (lei)	Impozit venituri nerezidenţi (lei)
Rata 1	5.000	1.000	6.000	4,35	26.100	5.220	652,5
Rata 2	5.000	1.000	6.000	4,40	26.400	5.280	660,0
Rata 3	5.000	1.000	6.000	4,40	26.400	5.280	660,0
Rata 4	5.000	1.000	6.000	4,35	26.100	5.220	652,5
Rata 5	5.000	1.000	6.000	4,40	26.400	5.280	660,0
Rata 6	5.000	1.000	6.000	4,35	26.100	5.220	652,5
Valoare reziduală	10.000	X	10.000	4,35	X	8.700	X
TOTAL	40.000	6.000	46.000	X	157.500	31.500	3.937,5

Amortizarea (rata de capital)/rată = 40.000 €/4ani/2rate= 5.000 €/rată;

Dobânda (marja de profit)/rată = 40.000€ x5%/2rate = 1.000 €/rată;

TVA_i = Rata de leasing, în lei_i x 20 %;

$Inpozit_i$ = $dobânda_i$ x Curs de $schimb_i$ x 15 %.

Operaţiunile de leasing operaţional extern se vor urmări în ***contabilitatea utilizatorului român*** (locatarului), locatorul – persoană juridică străină – având contabilitate în sistemul naţional al ţării de origine, unde îşi are şi sediul permanent.

a) primirea facturii privind prima rată de leasing:

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

612	"Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"	=401	"Furnizori"	26.100	26.100

b) TVA aferentă primei rate de leasing (autofacturare):

4426	TVA deductibilă"	=4427	"TVA colectată"	5.220	5.220

c) reţinerea impozitului pe veniturile nerezidenţilor:

401	"Furnizori"	=446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	652,5	652,5

d) virarea impozitului pe veniturile nerezidenţilor:

446	"Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	652,5	652,5

e) achitarea facturii privind prima rată, mai puţin impozitul pe veniturile nerezidenţilor (26.100 lei – 652,5 lei) : 25.447,5 de lei:

401	"Furnizori"	=5124	"Conturi la bănci în valută"	25.447,5	25.447,5

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Notă: Toate aceste înregistrări, dar cu sumele din tabelul nr.13 sau calculate, după caz, se repetă la fiecare rată (deci, de încă 5 ori), până la expirarea contractului de leasing operaţional.

f) la expirarea contractului de leasing, exprimarea acordului de cumpărare a autoturismului:

f_1) primirea facturii, la valoarea reziduală, la cursul de schimb de 4,35 lei/euro (10.000 € x 4,35 lei/€): 43.500 de lei:

2133	"Mijloace de transport"	=404	"Furnizori de imobilizări"	43.500	43.500

f_2) TVA aferentă valorii reziduale:

4426	TVA deductibilă"	=4427	"TVA colectată"	8.700	8.700

f_3) achitarea facturii la cursul de schimb de 4,40 de lei/€ (10.000 € x 4,40/€) : 44.000 de lei. Rezultă o diferenţă nefavorabilă de curs valutar de 500 de lei (43.500 lei – 44.000 lei = – 500 lei):

	%	=5124	"Conturi la bănci în valută"		44.000
404	"Furnizori de imobilizări"			43.500	
665	"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			500	

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

g) amortizarea în anul al patrulea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	43.500	43.500

h) la expirarea duratei normale de funcţionare, scăderea din gestiune:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2133	"Mijloace de transport"	43.500	43.500

Observaţii:

1. la operaţiunea „e"), cursul de schimb valutar poate fi şi mai mare sau mai mic decât cursul din momentul primirii facturii. În acest caz:

a) dacă este mai mare, înregistrarea devine:

	%	=5124	"Conturi la		sumă
401	"Furnizori "		bănci în valută"	sumă	
665	"Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"			sumă	

b) dacă este mai mic, înregistrarea devine:

401	"Furnizori"	=	%	sumă	
		5124	"Conturi la bănci în valută"		sumă
		765	"Venituri din diferenţe de curs valutar"		sumă

BCUIA/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2. la operaţiunea „f_3”), cursul de schimb valutar poate fi şi egal cu – sau mai mic decât cursul din momentul primirii facturii.

   În acest caz:

   a) dacă este egal, înregistrarea devine:

404	“Furnizori de imobilizări”	=5124	“Conturi la bănci în valută”	sumă	sumă

   b) dacă este mai mic, înregistrarea devine:

404	“Furnizori de imobilizări”	=	%	sumă	
		5124	“Conturi la bănci în valută”		sumă
		765	“ Venituri din diferenţe de curs valutar”		sumă

Din punct de vedere fiscal:

- cheltuielile cu ratele lunare de leasing sunt deductibile fiscal;
- cheltuielile din diferenţele de curs valutar sunt deductibile fiscal;
- cheltuielile cu amortizarea autoturismului după cumpărare, la expirarea contractului de leasing operaţional, sunt deductibile fiscal;
- veniturile din diferenţe de curs valutar sunt impozabile;
- veniturile nerezidenţilor sunt impozabile şi se reţin prin „stopare la sursă”;
- TVA aferentă facturilor privind ratele de leasing se aplică la rata de capital (amortizarea perioadei) plus dobândă (marja de profit);
- TVA aferentă facturii de cumpărare a autoturismului se aplică la valoarea reziduală.

În mod similar se înregistrează în contabilitate şi operaţiunile legate de leasingul operaţional când societatea de leasing străină are sediul permanent în România, cu următoarele deosebiri:

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- la fiecare rată de leasing şi la valoarea reziduală (când se manifestă opţiunea de cumpărare) se facturează şi TVA aferentă;
- diferenţele de curs de schimb se înregistrează la:
  - 668 „ Alte cheltuieli financiare", cele nefavorabile;
  - 768 „ Alte venituri financiare", cele favorabile;
- la decontare se utilizează contul 5121 „ Conturi la bănci în lei".

O abordare distinctă o comportă ***reparaţiile şi modernizările*** efectuate la imobilizările corporale intrate prin leasing operaţional, în perioada contractului de leasing.

Cheltuielile efectuate cu reparaţiile şi modernizările la imobilizările corporale aflate sub contract de leasing operaţional sunt evidenţiate în contabilitatea entităţii care le-a efectuat, fie la imobilizări corporale, fie la cheltuieli ale perioadei în care au fost suportate, în funcţie de beneficiile economice aduse, similar tratamentelor aplicate la imobilizările corporale proprii.

Cât priveşte cheltuielile cu ***reparaţiile***, acestea sunt suportate de către locatar şi sunt deductibile din punct de vedere fiscal.

În ceea ce priveşte ***modernizările,*** acestea se concretizează în investiţii şi se recunosc la imobilizări corporale, iar cheltuielile efectuate se recunosc la cheltuieli ale perioadei şi sunt deductibile fiscal.

Locatorul, în baza investiţiei adiţionale de modernizare, amortizează valoarea investiţiei pe durata rămasă a contrctului de leasing, indiferent dacă acordul dintre locator şi locatar se prelungeşte ulterior, iar cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal.

Există şi posibilitatea amortizării cheltuielilor de modernizare pe întreaga durată normală de funcţionare rămasă a imobilizării corporale respective.

Fiind vorba de modernizări, acestea nu pot avea loc decât cu acordul expres al locatorului. Deci şi amortizarea investiţiei pe durata normală de funcţionare rămasă se face tot cu acordul locatorului.

La expirarea contractului de leasing operaţional, valoarea investiţiei efectuate şi amortizarea corespunzătoare înregistrată se cedează locatorului. Cedarea poate reprezenta o vânzare de imobilizări corporale sau o altă modalitate de cedare.

Dacă au fost executate modernizările la imobilizări corporale pe durata contractului de leasing operaţional, iar ulterior contractul a fost

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

reziliat, valoarea neamortizată a investiţiei reprezintă cheltuieli nedeductibile, dacă nu a fost valorificată investiţia prin vânzare sau casare.

Abordarea problematicii cheltuielilor cu reparaţiile şi modernizările a beneficiat de un paragraf distinct: „Tratamentul cheltuielilor ulterioare efectuate la imobilizările corporale".

IV.10. Tratamentul gestiunii imobilizărilor corporale dobândite prin leaseback

Leaseback-ul este o alternativă de finanţare pe termen lung, în condiţiile în care accesul entităţii la alte posibilităţi de finanţare este limitat sau imposibil.

Leaseback-ul reprezintă tranzacţia de vânzare pe termen lung a unei imobilizări corporale şi, în acelaşi timp, de închiriere a aceleiaşi imobilizări corporale în regim de leasing.

Deşi mai costisitoare decât celelalte surse de finanţare, vânzarea unei imobilizări corporale, urmată de închirierea ei în regim de leasing, poate fi o sursă de finanţare nu numai utilă, ci şi oportună şi, prin urmare, atractivă.

Vânzătorul are o serie de avantaje:

- deblochează o sumă mare de bani pentru alte investiţii necesare;
- beneficiază de o sursă de finanţare unică, în cazul în care entitatea are un grad mare de îndatorare către instituţiile bancare şi financiare;
- beneficiază de o sursă de finanţare mai mare în raport cu creditul bancar, ştiut fiind faptul că băncile subevaluează activele entităţii, ca garanţii bancare.

În funcţie de rezultatul tranzacţiei de vânzare, urmată de închirierea aceleiaşi imobilizări corporale, leaseback-ul se poate concretiza în:

- leaseback prin leasing financiar;
- leaseback prin leasing operaţional.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Leaseback-ul concretizat în leasing financiar este atunci când tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceleiaşi imobilizări corporale are ca rezultat un leasing financiar. Tranzacţia constă în acordarea unei finanţări de către locator, locatarului, imobilizarea corporală având rol de garanţie de rambursare a finanţării.

Deşi este o tranzacţie de vânzare, locatarul nu va recunoaşte în contabilitate operaţiunea de vânzare a imobilizării corporale, întrucât nu sunt întrunite condiţiile de recunoaştere a veniturilor. Prin urmare, imobilizarea corporală nu este scoasă din gestiune, aplicându-i-se regimul de amortizare existent. În plus, locatarul va evidenţia operaţiunea de finanţare prin înregistrarea:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=	167	„Alte împrumuturi şi datorii asimilate"

la care va plăti şi TVA aferentă şi va plăti şi rate de leasing financiar, conform uzanţelor, pe perioada contractului de leasing financiar care, şi ele, sunt supuse TVA.

Prin leaseback-ul concretizat în leasing financiar, entitatea proprietară a imobilizării corporale îşi asigură lichidităţile în mod rapid şi oportun, prin cedarea acesteia unei societăţi de leasing şi, mai apoi, răscumpărarea ei, în baza unui contract de leasing financiar.

De fapt, zisul vânzător urmăreşte atragerea rapidă de numerar, şi nu neaparat tranzacţionarea imobilizării corporale. Acest fapt determină reflectarea în contabilitate numai a operaţiunilor legate de finanţare. Astfel, în contabilitatea zisului vânzător se vor reflecta doar atragerea de finanţări de la societatea de leasing şi rambursarea lor către aceasta.

Aplicaţia 42.

O entitate deţine un utilaj complex a cărui valoare de intrare, la preţ de achiziţie, este de 36.000 de lei. Acesta are o durată normală de funcţionare de 10 ani. Amortizarea cumulată este de 10.800 de lei. Neavând altă sursă de finanţare şi având nevoie de lichidităţi, entitatea procedează la o tranzacţie în regim de leaseback, cedând utilajul unei

societăţi de leasing, pe o perioadă de 4 ani, după care îl răscumpără, în baza unui contract de leasing financiar.

Plata ratelor de leasing se realizează în tranşe lunare egale.

Finanţarea se realizează la nivelul valorii contabile, de 25.200 de lei (36.000 lei – 10.800 lei = 25.200 lei).

Rata de capital este de 525 de lei (25.200 lei / (4 ani x 12 luni)).

Dobânda lunară este de 125 de lei.

În contabilitatea vânzătorului:

a) obţinerea finanţării, de 25.200 de lei:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	25.200	25.200

b) TVA aferentă finanţării:

461	"Debitori diverşi"	=4427	"TVA colectată"	5.040	5.040

c) evidenţierea extrabilanţieră a ratelor de leasing de plătit, de 31.200 de lei ((525 lei + 125 lei) x 48 luni):

D 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii "	31.200	

d) încasarea TVA:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	5.040	5.040

e) primirea facturii de la societatea de leasing, reprezentând rata lunară:

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		780
167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"			525	
666	"Cheltuieli privind dobânzile"			125	
4426	"TVA deductibilă"			130	

f) diminuarea obligaţiei din contul 8036, de 650 de lei:

C	8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii "		-	650

g) achitarea facturii privind rata de leasing lunară:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	780	780

h) amortizarea lunară a clădirii:
(36.000 lei/ (10 ani x 12 luni) = 300 de lei:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	300	300

BCU/MS/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Din punct de vedere fiscal:

- obţinerea finanţării este supusă TVA întrucât ea survine în urma vânzării imobilizării corporale şi orice vânzare este supusă TVA;
- cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile fiscal;
- cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal.

Leaseback-ul concretizat în leasing operaţional este atunci când tranzacţia de vânzare şi închiriere a aceleaşi imobilizări corporale are ca rezultat un leasing operaţional. Tranzacţia constă în obţinerea unor finanţări de către locatar, cu înregistrarea scoaterii din evidenţă (gestiune) a imobilizării corporale şi încasarea sumelor, inclusiv a TVA aferentă. Prin urmare, imobilizarea corporală intră în posesia locatarului care, el va calcula şi înregistra amortizarea, conform regulilor aplicabile. Lunar, locatarul va plăti ratele de leasing pe toată durata contractului de leasing operaţional, locatorului, iar la sfârşitul contractului, vânzătorul îşi exprimă sau nu opţiunea de răscumpărare a imobilizării corporale.

Concret:

Vânzătorul va ceda imobilizarea corporală unei societăţi de leasing, va încasa finanţarea la nivelul valorii negociate, va calcula şi plăti lunar sau periodic, rata de leasing operaţional pe toată durata contractului de leasing, iar la expirarea contractului va reintra în posesia imobilizării corporale, continuând procesul de amortizare până la expirarea duratei normale de funcţionare a acesteia.

Finanţatorul va lua în gestiune imobilizarea corporală la începutul contractului de leasing, va achita finanţarea, va calcula şi înregistra, lunar, amortizarea şi va încasa, lunar sau periodic, rata de leasing. La expirarea contractului de leasing operaţional, va scoate din gestiune imobilizarea corporală.

Suma totală a ratelor de leasing trebuie să asigure restituirea finanţării, plata dobânzii aferente şi amortizarea pe perioada contractului de leasing.

BCU "CAROL I" - UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 43.

O entitate deţine o instalaţie a cărei valoare de intrare, la preţ de achiziţie, este de 36.000 de lei. Aceasta are o durată normală de funcţionare de 10 ani. Amortizarea cumulată este de 14.400 de lei. Neavând altă sursă de finanţare, dar având nevoie urgentă şi fără alternativă de lichidităţi, entitatea procedează la tranzacţie în regim de leaseback, cedând instalaţia unei societăţi de leasing pe o perioadă de 4 ani, după care o răscumpără, în baza unui contract de leasing operaţional.

Plata ratelor de leasing se realizează în tranşe lunare egale.

Finanţarea se realizează la nivelul valorii de intrare a instalaţiei, adică la nivelul sumei de 36.000 de lei.

Rata de capital este de 750 de lei/lună (36.000lei/4 ani x12 luni).

Dobânda lunară este de 100 de lei/lună.

Amortizarea lunară este de 300 de lei/lună.

Rezultă o rată lunară de leasing operaţional de 1.150 de lei (750 lei+100 lei+300 lei).

În contabilitatea vânzătorului:

a) vânzarea instalaţiei către societatea de leasing:

a1) relaţia de vânzare:

461	Debitori diverşi"	=	%	43.200	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		36.000
		4427	"TVA colectată"		7.200

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a2) scăderea din gestiune a activului vândut:

	%	=2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		36.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			14.400	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			21.600	

a3) încasarea creanţei de la societatea de leasing:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	43.200	43.200

b) evidenţierea extrabilanţieră a valorii totale a ratelor de leasing de plătit:

D 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	55.200	–

(1.150 lei x 4 ani x 12 luni = 55.200 lei).

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) primirea facturii privind rata lunară de leasing:

	%	=401	"Furnizori"		1.380
612	"Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"			1.150	
4426	"TVA deductibilă"			230	

d) achitarea facturii:

401	"Furnizori"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	1.380	1.380

e) scăderea ratei de leasing achitate din evidenţa extrabilanţieră:

C 8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	–	1.150

f) preluarea în evidenţă a imobilizării corporale, la expirarea contractului de leasing, pe bază de factură:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=	%	36.000	
		2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"		28.800
		404	"Furnizori de imobilizări"		7.200

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

g) TVA aferentă:

4426	"TVA deductibilă"	=404	"Furnizori de imobilizări"	1.440	1.440

h) achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	8.640	8.640

i) reluarea înregistrării lunare a amortizării:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	300	300

Din punct de vedere fiscal:

- obţinerea finanţării, prin cedarea imobilizării corporale, este supusă TVA, fiind realizată în urma unei vânzări;
- ratele de leasing, fiind cheltuieli, sunt deductibile fiscal, generând venituri imopzabile;
- ratele de leasing sunt supuse TVA, întrucât reprezintă prestări de servicii din partea societăţii de leasing;
- amortizarea, ca cheltuială, este deductibilă fiscal;
- veniturile din vânzarea imobilizărilor corporale către societatea de leasing sunt impozabile.

BCUIASI-CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

IV.11. Tratamentul gestiunii imobilizărilor corporale închiriate

În mod frecvent, pentru acoperirea şi asigurarea necesităţilor temporare de capacităţi de producţie, entităţile economice apelează la închirierea imobilizărilor corporale.

Închirierea se realizează pe bază de contract, între închirietor şi chiriaş, document în care sunt înscrise toate clauzele legate de perioada de închiriere, mărimea chiriei, intervenţii (reparaţii, modernizări) permise chiriaşului pe perioada de închiriere şi perioada de amortizare a acestora, mod de decontare şi alte detalii pentru fiecare parte în contract.

Închirierea imobilizărilor corporale este o altă realitate decât concesionarea, locaţia de gestiune, leasingul, novaţia şi leaseback-ul.

În cazul închirierii, proprietarul transferă doar dreptul de folosinţă chiriaşului pe o perioadă determinată, calculează şi înregistrază amortizarea conform politicii de amortizare şi încasează chiria. Chiriaşul plăteşte chiria, exploatează imobilizarea corporală, respectând clauzele contractuale şi evidenţiază gestionarea imobilizării corporale în contabilitatea extrabilanţieră.

Mărimea chiriei trebuie să asigure cel puţin acoperirea cheltuielilor cu amortizarea pentru perioada de închiriere.

Închirierea imobilizărilor corporale este scutită de TVA[43], cu excepţiile stipulate de lege.

Aplicaţia 44.

O entitate închiriază o clădire pe un an, cunoscând:
- valoarea de intrare la proprietar: 48.000 de lei;
- durata normală de funcţionare: 40 de ani;
- amortizarea cumulată: 12.000 de lei;
- chiria lunară 110 lei /lună;
- în luna a patra de închiriere, chiriaşul execută lucrări de modernizare prin intermediul unei entităţi specializate, modernizare al

[43] Legea 227/2015, privind Codul fiscal, art.292, al (2), lit.(e).

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

cărei cost este de 8.900 de lei, care se amortizează până la expirarea contractului de închiriere.

În contabilitate:

A. La chiriaş:

a) înregistrarea în evidenţa extrabilanţieră a preluării clădirii:

D 8031	„Imobilizări corporale luate cu chirie”	48.000	–	

b) primirea facturii privind chiria, lunar:

612	“Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile”	=401	“Furnizori ”	110	110	

c) plata facturii privind chiria lunară:

401	“Furnizori”	=5121	“Conturi la bănci în lei”	110	110	

d) cheltuielile cu modernizarea:

d_1) primirea facturii de la entitatea de reparaţii şi modernizări:

	%	=404	“Furnizori de imobilizări”		10.680	
231	“Imobilizări corporale în curs de execuţie”			8.900		
4426	“TVA deductibilă”			1.780		

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d_2) recepţia modernizării:

212	"Construcţii"	=231	"Imobilizări corporale în curs de execuţie"	8.900	8.900

d_3) achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	10.680	10.680

e) amortizarea lunară a cheltuielilor cu modernizarea (8.900lei : 8 luni) = 1.112,5 lei/lună:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2812	"Amortizarea construcţiilor	1.112,5	1.112,5

f) la expirarea contractului de închiriere:

f_1) scoaterea din evidenţă a investiţiei cu modernizarea amortizate:

2812	"Amortizarea construcţiilor"	=212	"Construcţii"	8.900	8.900

f_2) înregistrarea în evidenţa exreabilanţieră a predării clădirii:

C 8031	„Imobilizări corporale luate cu chirie"	–	48.000

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

B. La proprietar:

a) emiterea facturii privind chiria lunară:

461	"Debitori diverşi"	=706	"Venituri din redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii"	110	110

b) încasarea facturii privind chiria lunară:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	110	110

c) amortizarea lunară, pe perioada închirierii (48.000 lei/(40 ani x 12 luni) = 100 lei/lună:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2812	"Amortizarea construcţiilor"	100	100

d) preluarea investiţiei cu modernizarea, complet amortizate:

212	"Construcţii"	=2812	"Amortizarea construţiilor"	8.900	8.900

Notă: Dacă investiţia cu modernizarea se amortizează până la expirarea duratei normale de funcţionare, atunci:

BCU "I.C. BRĂTIANU" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

A. La chiriaş:

- la punctul „e)", suma ar fi fost :
  (8.900 lei / (30 ani x 12 luni – 4 luni))= 25 de lei;
- înregistrarea „f_1)" devine:

	%	=212 "Construcţii"		8.900
2812	"Amortizarea construcţiilor"		200	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"		8.700	

B. La proprietar:

- înregistrarea „d)"devine:
  d_1) preluarea investiţiei:

212	"Construcţii"	=	%	8.900	
		2812	"Amortizarea construcţiilor"		200
		404	"Furnizori de imobilizări"		8.700

d_2) înregistrarea TVA aferentă (8.700lei x 20% =1.740 lei):

4426	"TVA deductibilă"	=404	"Furnizori de imobilizări"	1.740	1.740

d_3) plata facturii către chiriaş:

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	10.440	10.440

- amortizarea lunară va fi de 125 de lei (100 lei +25 lei):

Din punct de vedere ***fiscal***:

Chiriaşul:

- plăteşte chirie care este o cheltuială deductibilă fiscal;
- amortizează cheltuielile cu modernizarea, aceste cheltuieli sunt deductibile fiscal;

Proprietarul:

- calculează şi facturează chiria care nu este supusă TVA;
- calculează şi înregistrează amortizarea, care este o cheltuială deductibilă fiscal;
- dacă preia valoarea neamortizată a modernizării, aceasta este supusă fiscalităţii prin TVA, fiind o achiziţie de bunuri.

f_1.1) facturarea către închirietor (proprietar) a investiţiei privind modernizarea, la valoarea neamortizată:

461	"Debitori diverşi"	=	%	10.440		
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"			8.700
		4427	"TVA colectată"			1.740

f_1.2) scoaterea din evidenţă a investiţiei cu modernizarea:

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=212	"Construcţii"		8.900
2812	"Amortizarea construcţiilor"			200	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			8.700	

f1.3) încasarea facturii:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	10.440	10.440

IV.12. Tratamentul gestiunii terenurilor şi a amenajărilor de terenuri

Orice activitate economică este legată, direct sau indirect, de existenţa terenurilor. Terenurile cuprind: terenurile propriu-zise şi amenajările de terenuri. Această structurare a terenurilor se justifică prin regimul financiar diferit al celor două componente, cu implicaţii asupra contabilizării lor.

În categoria *terenurilor propriu-zise* se includ:

- terenuri agricole;
- terenuri silvice;
- terenuri cu construcţii
- terenuri fără construcţii;
- terenuri cu zăcăminte;
- alte terenuri (lacuri, bălţi, heleştee, iazuri care nu sunt rezultatul unei investiţii).

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În categoria *amenajări de terenuri* se includ:

- lucrări de acces;
- împrejmuiri;
- racordarea terenurilor la sistemul de alimentare cu energie.

Terenurile propriu-zise nu sunt supuse amortizării, deoarece prin utilizarea lor nu-şi pierd din valoarea de întrebuinţare (nu se depreciază calitativ şi valoric) ci, dimpotrivă, îşi îmbunătăţesc caracteristicile calitative, printr-o exploatare raţională.

Deşi evaluarea terenurilor propriu-zise are loc potrivit regulilor generale, în această acţiune trebuie avute în vedere anumite particularităţi, precum: zona de amplasament, clasa de fertilitate, destinaţia economică etc., în funcţie de care se stabileşte valoarea pe unitatea de suprafaţă. De aici, şi diferenţa de valoare a terenurilor de la o entitate la alta.

Terenurile cu destinaţie agricolă sunt scutite de TVA[44], iar terenurile construibile, nu[45].

În contabilitate:

a) achiziţionarea de terenuri cu destinaţie agricolă:

2111	"Terenuri"	= 404	"Furnizori de imobilizări"	suma	suma

b) achiziţionarea de terenuri construibile:

	%	=404	"Furnizori de		suma
2111	"Terenuri"		imobilizări"	suma	
4426	"TVA deductibilă"			suma	

[44] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art.292, al.(2), lit.f.
[45] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art. 292, al.(2), lit.f.

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) vânzarea de terenuri cu destinaţe agricolă:

c_1) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"	suma	suma

c_2) scăderea din gestiune a terenurilor:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=2111	"Terenuri"	suma	suma

d) vânzarea de terenuri construibile:

d_1) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=	%	suma	
		7583	" Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		suma
		4427	"TVA colectată"		suma

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d_2) scăderea din gestiune a terenurilor:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=2111	"Terenuri"	suma	suma

Din punct de vedere fiscal:

- la achiziţionare:
  - terenurile cu destinaţie agricolă nu sunt supuse fiscalităţii prin TVA;
  - terenurile construibile sunt supuse fiscalităţii prin TVA;
- la vânzare:
  - terenurile cu destinaţie agricolă nu sunt supuse fiscalităţii prin TVA;
  - terenurile construibile sunt supuse fiscalităţii prin TVA;
  - veniturile din vânzarea terenurilor sunt venituri impozabile;
  - cheltuielile privind cedarea terenurilor sunt deductibile fiscal.

Amenajările de terenuri, fiind rezultatul unor investiţii, sunt supuse amortizării, aplicându-se metoda liniară de amortizare, pe o perioadă de 10 ani [46].

Amortizarea este o cheltuială deductibilă fiscal.

Amenajările de terenuri sunt supuse fiscalităţii prin TVA.

Celelalte aspecte contabile şi fiscale legate de gestiunea amenajărilor de terenuri sunt identice cu cele ale imobilizărilor corporale din afara terenurilor propriu-zise.

[46] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art.28, al.(12), lit.(e).

ROMANIAN NATIONAL UNIVERSITY LIBRARY

IV.13. Tratamentul terenurilor şi construcţiilor achiziţionate împreună

În cazul achiziţionării împreună a terenurilor şi construcţiilor, acestea trebuie recunoscute în contabilitate şi, deci, înregistrate separat. Acest tratament contabil se justifică prin:

- clădirile au o durată de utilizare limitată şi trebuie amortizate, pe când terenurile au o durată de viaţă utilă nelimitată, nu se uzează şi, implicit, nu se amortizează;
- la stabilirea impozitului local pe construcţii (clădiri), acesta se determină ca procent din valoarea de inventar al acestora, iar la terenuri, impozitul local se stabileşte în funcţie de suprafaţă, rangul localităţii, zona de amplasament, categoria de folosinţă;
- reevaluarea construcţiilor şi terenurilor se face tot separat, determinându-se valoarea justă pentru fiecare ín parte. Este posibilă creşterea valorii juste a terenului şi scăderea valorii juste a clădirilor, iar creşterea valorii terenului nu influenţează amortizarea clădirii.

Tratamentul contabil şi fiscal este identic celui specific gestiunii terenurilor, pe de o parte şi construcţiilor, pe de altă parte.

IV.14. Tratamentul modificării destinaţiei imobilizărilor corporale

În derularea activităţilor sale, o entitate economică se poate confrunta cu situaţii impuse de starea generală a economiei şi de piaţă, situaţii care pot duce la decizii conjuncturale, inclusiv la modificarea destinaţiei unor imobilizări corporale, fiind nevoită să transfere imobilizarea corporală respectivă la stocuri. Este cazul terenurilor care sunt tratate diferit, în funcţie de destinaţia iniţială.

Dacă are loc achiziţionarea unui teren cu destinaţie agricolă sau pentru construcţii în interesul entităţii, acesta se recunoaşte în contabilitate la ***imobilizări corporale***.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Dacă, însă, are loc achiziţionarea unui teren pentru a construi pe acesta diverse imobile destinate vânzării, acesta se recunoaşte în contabilitate la ***stocuri.***

În cazul terenurilor recunoscute iniţial la imobilizări corporale, dar folosite ulterior pentru construcţia de bunuri imobile destinate vânzării, modificarea destinaţiei terenului determină înregistrarea terenului la ***mărfuri,*** la valoarea înregistrată a acestuia în contabilitate.

Dacă are loc achiziţionarea unui teren pentru a construi pe acesta diverse imobile destinate vânzării, valoarea terenului urmând a fi inclusă în valoarea bunului imobil construit, atunci terenul se recunoaşte iniţial la ***materii prime***, care vor fi încorporate în construcţia respectivă. În acest caz, la vânzarea construcţiei se va derecunoaşte o singură dată valoarea întregii construcţii. Practic, are loc o singură înregistrare de derecunoaştere.

În schimb, dacă terenul a fost recunoscut în categoria ***mărfurilor,*** la vânzarea bunului imobil are loc derecunoaşterea separată a construcţiei şi a mărfurilor. Practic, au loc două înregistrări de derecunoaştere.

Aplicaţia 45.

O entitate economică achiziţionează terenuri, după cum urmează:

- un teren intravilan, la costul de 100.000 de lei, cu intenţia de a construi o clădire de birouri, pentru închiriere la terţe persoane;
- un teren intravilan, la costul de 80.000 de lei, cu intenţia de a construi locuinţe destinate vânzării;
- un teren intravilan, la costul de 50.000 de lei, pentru construcţia în regie proprie a unei clădiri administrative, în interes propriu.

Ca urmare a studiului de piaţă, entitatea schimbă destinaţia primului teren, folosindu-l tot pentru construcţia de locuinţe destinate vânzării.

Ansamblurile de locuinţe obţinute, la preţ de producţie, au următoarele valori:

BUJIAC CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- primul ansamblu, de 200.000 de lei;
- al doilea ansamblu, de 250.000 de lei;
- iar clădirea administrativă, de 120.000 de lei.

Vânzarea are loc la preţ de vânzare, negociabil, după cum urmează:

- primul ansamblu, la preţ de 225.000 de lei, construcţia şi 110.000 de lei terenul;
- al doilea ansamblu, la preţ de 280.000 de lei, fiind inclusă şi valoarea terenului.

În contabilitate:

I. Primul teren:

a) achiziţionarea terenului:

a_1) primirea facturii:

%	=404	"Furnizori de imobilizări"			120.000
2111	"Terenuri"			100.000	
4426	"TVA deductibilă"			20.000	

a_2) achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	120.000	120.000

b) schimbarea destinaţiei terenului:

371	"Mărfuri"	=2111	"Terenuri"	100.000	100.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) recepţia ansamblului de locuinţe:

345	"Produse finite"	=711	"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	200.000		100.000

d) vânzarea ansamblului de locuinţe şi a terenului aferent:

d_1) emiterea facturii:

4111	"Clienţi"	=	%	395.700		
		7015	" Venituri din vânzarea produselor finite"			225.000
		707	"Venituri din vânzarea mărfurilor			110.000
		4427	"TVA colectată"			60.700

d_2) cedarea (scoaterea din gestiune) a locuinţelor:

711	"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=345	"Produse finite"	200.000	200.000

d_3) cedarea (scoaterea din gestiune) a terenului aferent:

607	"Cheltuieli privind mărfurile"	=371	"Mărfuri"	100.000	100.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d_4) încasarea facturii privind vânzarea ansamblului de locuinţe şi a terenului aferent:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"		395.700	395.700

II. Al doilea teren:

a) achiziţionarea terenului:

a_1) primirea facturii:

	%	=401	"Furnizori "			96.000
301	"Materii prime"				80.000	
4426	"TVA deductibilă				16.000	

a_2) achitarea facturii:

401	"Furnizori "	=5121	"Conturi la bănci în lei"		96.000	96.000

b) încorporarea terenului în costul ansamblului de locuinţe:

601	"Cheltuieli cu materiile prime"	=301	"Materii prime"		80.000	80.000

c) recepţia ansamblului de locuinţe:

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

345	"Produse finite"	=711	"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	250.000		250.000

d) vânzarea ansamblului de locuinţe:

d_1) emiterea facturii:

4111	"Clienţi"	=	%	336.000		
		7015	" Venituri din vânzarea produselor finite"			280.000
		4427	"TVA colectată"			56.000

d_2) scăderea gestiunii de locuinţe:

711	"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=345	"Produse finite"	250.000		250.000

d_3) încasarea facturii privind vânzarea locuinţelor:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	336.000		336.000

III. Al treilea teren:

a) achiziţionarea terenului:

a_1) primirea facturii:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=404	"Furnizori de		60.000
2111	"Terenuri"		imobilizări"	50.000	
4426	"TVA deductibilă"			10.000	

a_2) achitarea facturii :

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	60.000	60.000

b) executarea construcţiei, ca finalitate:

b_1) decontarea cheltuielilor de investiţii:

231	"Imobilizări corporale în curs de execuţie"	=722	"Venituri din producţia de imobilizări corporale"	120.000	120.000

b_2) recepţia construcţiei:

212	"Construcţii"	=231	"Imobilizări corporale în curs de execuţie"	120.000	120.000

c) amortizarea construcţiei, presupunând ca are o durată normală de funcţionare de 50 de ani, în sumă de 200 de lei/lună:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2812	"Amortizarea construcţiilor"	200	200

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Notă: Dacă, după 10 ani de exploatare, de exemplu, are loc vânzarea construcţiei şi a terenului, la un preţ de 105.000 de lei, construcţia şi 60.000 de lei terenul:

d) vânzarea:

d_1) emiterea facturii:

461	"Debitori diverşi"	=	7583	% "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"	198.000	165.000
			4427	"TVA colectată"		33.000

d_2) scăderea gestiunii de construcţii:

	%	=212		"Construcţii"		120.000
2812	"Amortizarea construcţiilor"				24.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"				96.000	

d_3) scăderea gestiunii de terenuri:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=2111		"Terenuri"	50.000	50.000

BCU "MIHAI EMINESCU" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d4) încasarea facturii:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	198.000	198.000

Din punct de vedere fiscal:

- achiziţionarea terenurilor, în toate situaţiile, este taxabilă fiscal întrucât terenurile nu au destinaţie agricolă;
- veniturile din vânzarea construcţiilor şi a terenurilor sunt impozabile;
- vânzarea terenurilor şi a construţiilor, în toate cazurile de neîncorporare a terenurilor în valoarea construcţiilor, este taxabilă fiscal;
- cheltuielile cu terenurile încorporate în valoarea construcţiilor sunt deductibile fiscal;
- cheltuielile cu amortizarea construcţiilor sunt deductibile fiscal;
- cheltuielile cu valoarea activelor cedate sunt deductibile fiscal.

IV.15. Tratamentul imobilizărilor corporale casate şi destinate vânzării (cesionării)

Imobilizările corporale care au fost scoase din funcţiune şi sunt deţinute în vederea cesionării sunt evaluate la valoarea cea mai mică dintre valoarea contabilă (neamortizată) de la data casării şi valoarea recuperabilă. Ele figurează, în continuare, în bilanţ şi se recomandă prezentarea lor în notele la situaţiile financiare.

Orice pieredere probabilă este înregistrată ca ajustări pentru deprecieri sau pierderi de valoare.

În contabilitate:

a) relaţia de vânzare:

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

461	"Debitori diverşi"	=	%		sumă	
		7583	" Venituri din vânzarea activelor alte operaţiuni de capital"			sumă
		4427	"TVA colectată"			sumă

b) scoaterea din evidenţă a imobilizării corporale:
b_1) neamortizată integral:

	%		=21_	Conturi de imobilizări corporale
281_	Conturi de amortizări privind imobilizările			
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			

b_2) neamortizabile:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=21_	Conturi de imobilizări corporale	

c) anularea ajustării existente prin trecerea acesteia la venituri specifice:

291_	Conturi de ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale	=	7813	„Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"

d) încasarea facturii:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=	4611	„Debitori diverşi"

BCU ASCE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Din punct de vedere fiscal:

- veniturile din vânzarea imobilizărilor corporale sunt impozabile;
- veniturile din ajustări sunt neimpozabile deoarece nici cheltuielile de constituire a ajustărilor nu sunt deductibile fiscal;
- cheltuielile cu cedarea activelor şi alte operaţii de capital sunt deductibile fiscal.

IV. 16. Tratamentul altor situaţii în care se află imobilizările corporale

Deşi rar întâlnite, dar totuşi posibile, apar unele situaţii în care sunt implicate imobilizările corporale. Astfel de situaţii pot fi:

- aportul la capital, în imobilizări corporale;
- cedarea către asociaţi a imobilizărilor corporale în contul unor datorii ale entităţii către unii asociaţi/acţionari sau ca urmare a retragerii acestora;
- schimbul cu alte active al imobilizărilor corporale.

Aportul la capital în imobilizări corporale poate fi în terenuri, amenajări de terenuri şi orice altă categorie de imobilizări corporale.

Aportul în natură se înregistrează la valoarea de aport. Adunarea generală a acţionarilor poate decide creşterea capitalului social cu o sumă mai mică decât valoarea de aport a imobilizării respective. Diferenţa respectivă este un beneficiu care nu se recunoaşte la venituri, ci reprezintă primă de aport.

În acelaşi timp, aportul în natură, ca orice aport de altă substanţă, nu este supus fiscalităţii prin TVA.

În contabilitate:

a) subscrierea la formarea sau majorarea capitalului social cu o imobilizare corporală:

456	"Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"	=	%	
			1011	„Capital subscris nevărsat"
			1043	„ Prime de aport"

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) luarea în gestiune a imobilizării corporale:

21_	Conturi de imobilizări corporale	=	456	„Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"

c) transferul capitalului subscris nevărsat la capital subscris vărsat:

1011	"Capital subscris nevărsat"	=	1012	„Capital subscris vărsat"

Cedarea către acţionari/asociaţi a unei imobilizări corporale are loc, fie în cazul retragerii unora dintre aceştia, dacă există în contractul de societate o astfel de posibilitate, fie în cazul compensării unui împrumut acordat anterior de către aceştia, entităţii.

În cazul compensării unui împrumut acordat anterior entităţii, cedarea nu se face la valoarea neamortizată, ci la ***preţul pieţei.***

Preţul de piaţă [47] reprezintă „ suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în acelaşi moment şi în acelaşi loc, pentru acelaşi bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiţii de concurenţă loială".

Cedarea imobilizărilor corporale în acest caz este considerată o vânzare. În acest fel, datoria entităţii către asociat/acţionar este compensată cu datoria acestuia către entitate, datorie survenită din vânzarea imobilizării corporale de către entitate.

Reglementările contabile prevăd că, în conformitate cu *principiul necompensării*, sunt ***interzise*** compensările între elementele de active şi datorii sau între elementele de venituri şi cheltuieli. Sunt permise, însă, anumite excepţii, cu condiţia prezentării lor în notele la situaţiile financiare, cu argumentarea şi motivarea excepţiei, inclusiv a efectelor, pe care le produc asupra activelor, datoriilor, poziţiei financiare şi profitului sau pierderii entităţii.

Dacă există diferenţe între cele două valori (preţul de vânzare al imobilizării corporale şi împrumutul acordat entităţii) acestea se vor

[47] *Legea 227/2015*, privind Codul fiscal, art.7, pct.32.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

stinge conform precizărilor din contractul de vânzare-cumpărare şi contractul de împrumut.

În acelaşi timp, cedarea activului fiind considerată o vânzare, este supusă fiscalităţii prin TVA.

În temeiul rezolvării acestei situaţii, respectând reglementările şi principiile contabile din ţara noastră, *opinez* pentru anularea legală, atât a datoriilor din împrumutul obţinut anterior, cât şi a creanţelor dobândite ca urmare a cedării (vânzării) activului imobilizat, în raport cu acţionarul/asociatul respectiv. Anularea datoriilor din împrumut generează venituri, iar anularea creanţei din vânzare generează cheltuieli. Cheltuielile nu sunt deductibile fiscal, iar veniturile nu sunt impozabile, întrucât acţiunea în sine, nu are ca scop obţinerea de venituri, ci stingerea unor datorii anterioare.

Aplicaţia 46.

Entitatea economică obţine un împrumut de la un acţionar al său, pe baza unui contract ferm, pentru achitarea unor datorii comerciale, în sumă de 10.000 de lei. După 6 luni, acţionarului i se cedează un utilaj în schimbul împrumutului, pentru care:

- valoarea de intrare, la preţ de achiziţie: 14.000 de lei;
- amortizarea cumulată: 5.000 de lei;
- valoarea de cesiune, la preţul pieţei: 11.000 de lei,

iar dobânda pentru cele 6 luni este de 500 de lei. Decontările au loc în numerar.

În contabilitate:

a) obţinerea, în numerar a împrumutului:

5311	"Casa în lei"	=4551	"Acţionari/asociaţi conturi curente"	10.000	10.000

BCU ASCENTIAL UNIVERSITY LIBRARY

b) dobânda datorată:

666	"Cheltuieli privind dobânzile"	=4558	"Acţionari/asociaţi-dobânzi la conturi curente"	500	500

c) achitarea dobânzii:

4558	"Acţionari/asociaţi-dobânzi la conturi curente"	=5311	"Casa în lei"	500	500

d) cedarea utilajului în contul împrumutului:

d_1) factura de cedare (vânzare):

461	"Debitori diverşi"	=	%	13.200	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		11.000
		4427	"TVA colectată"		2.200

d_2) scoaterea din gestiune a utilajului:

	%	=2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		14.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijolacelor de transport"			5.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			9.000	

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

e) anularea datoriei din împrumut:

4551	"Acţionari/asociaţi- conturi curente"	= 7588	"Alte venituri din exploatare"	10.000	10.000

f) anularea creanţei din cedarea utilajului şi încasarea diferenţei dintre împrumut şi creanţă:

	%	=461	"Debitori diverşi"		13.640
6588	"Alte cheltuieli de exploatare"			10.000	
5311	"Casa în lei"			3.640	

Notă: Dacă valoarea împrumutului ar fi fost mai mare decât valoarea creanţei, atunci înregistrările „e)" şi „f)" ar fi fost:

e)

4551	"Acţionari/ asociaţi- conturi curente"	=	%	sumă	
		7588	" Alte venituri din exploatare"		sumă
		5311	"Casa în lei"		sumă

f)

6588	"Alte cheltuieli de exploatare"	=461	"Debitori diverşi"	sumă	sumă

Din punct de vedere fiscal:

- cheltuielile cu valoarea neamortizată a utilajului cedat sunt deductibile fiscal;
- veniturile din cedarea utilajului sunt venituri impozabile;
- cheltuielile cu dobânzile sunt deductibile fiscal.

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

Dacă este vorba de o retragere, în natură, a aportului de către acţionari/asociaţi, aceasta este reglementată doar pentru terenuri şi amenajări de terenuri şi pentru construcţii, din ansamblul imobilizărilor corporale.

În contabilitate:

a) obligaţia de restituire:

1012	„Capital subscris vărsat"	= 456	„ Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"

b) restituirea:

b_1) terenurilor:

	%	=211	„Terenuri şi amenajări de terenuri"
456	„Decontări cu scţionarii/asociaţii privind capitalul"		
2811	„Amortizarea amenajărilor de terenuri"		

b_2) construcţiilor:

	%	=212	„Construcţii"
456	„Decontări cu acţionarii/asociaţii privind capitalul"		
2812	„Amortizarea construcţiilor"		

În această situaţie nu apar elemente de fiscalitate, nici pe linia TVA şi nici a deductibilităţii sau a impozitării, acţionarii/asociaţii fiind proprietarii de drept ai valorilor economice aflate în administrarea entităţii economice.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Schimbul cu alte active al imobilizărilor corporale între entităţi economice presupune ca în contabilitate să se evidenţieze distinct operaţiunea de vânzare a activului cedat şi operaţiunea de cumpărare a activului primit.

Vânzarea şi cumpărarea nu se compensează, conform reglementărilor contabile din ţara noastră. Deci, se impune înregistrarea veniturilor şi cheltuielilor din operaţiunea de schimb, fără a le compensa între ele.

Schimbul se poate realiza cu active similare ca utilizare şi ca valoare, cu active similare ca utilizare dar diferite ca valoare, cu active diferite şi ca utilizare şi ca valoare.

Privit din perspectiva IAS 16" Imobilizări corporale", schimbul de imobilizări corporale cu alte active nemonetare sau cu o combinaţie de active nemonetare şi monetare este posibil, cu condiţia să fie evaluate la valoarea justă, cu excepţia situaţiei în care tranzacţiei de schimb îi lipseşte conţinutul comercial sau valoarea justă a niciunuia dintre activele schimbate nu poate fi evaluată în mod credibil.

Dacă se poate determina în mod credibil valoarea justă atât a activului primit, cât şi a activului cedat, la evaluarea costului activului primit este utilizată valoarea justă a acestuia.

Dacă valoarea justă a activului primit nu este în mod clar mai evidentă decât valoarea justă a activului cedat, la evaluarea costului activului primit este utilizată valoarea justă a activului cedat.

Dacă elementul primit în urma schimbului nu este evaluat la valoarea justă, costul său este evaluat în funcţie de valoarea contabilă a activului cedat.

Atunci când are loc schimbul între două imobilizări corporale similare şi ca utilizare şi ca valoare, schimbul nu este privit ca o tranzacţie care generează venituri, având loc compensări băneşti.

Atunci când are loc schimbul între două bunuri care nu sunt similare, schimbul este privit ca o tranzacţie care generează venit. Venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor primite, ajustată cu sumele transferate în numerar sau echivalente de numerar. Dacă valoarea justă a bunurilor primite nu poate fi evaluată în mod credibil, venitul este evaluat la valoarea justă a bunurilor cedate, ajustată cu sumele transferate în numerar sau echivalente de numerar.

BUSINESS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Fluxul înregistrărilor în contabilitate presupune utilizarea articolelor contabile complexe, ceea ce în sistemul românesc de contabilitate nu este posibil.

De aceea reglementările contabile din ţara noastră abordează schimbul de imobilizări corporale cu alte active ca un act de vânzare a activului cedat şi de cumpărare a activului primit.

Aplicaţia 47.

Pe baza unui contract de schimb, entitatea economică A cedează un teren construibil entităţii economice B în schimbul unei clădiri, cunoscând:

- valoarea terenului la intrare: 50.000 de lei;
- valoarea construcţiei la intrare: 75.000 de lei;
- amortizarea cumulată a construcţiei: 30.000 de lei;
- valoarea stabilită a tranzacţiei: 60.000 de lei;

Niciuna dintre părţi nu suportă vreo diferenţă.

În contabilitate:

La entitatea A:

a) vânzarea terenului la preţ de vânzare:

a1) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=	%		72.000	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"			60.000
		4427	"TVA colectată"			12.000

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a2) scăderea din gestiune a terenului:

6583	" Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=2111	"Terenuri"	50.000	50.000

b) luarea în gestiune a construcţiilor, la preţ de vânzare:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		72.000
212	"Construcţii"			60.000	
4426	"TVA deductibilă"			12.000	

În continuare, opinez pentru:

c) anularea creanţei:

6588	"Alte cheltuieli de exploatare"	=461	"Debitori diverşi"	72.000	72.000

d) anularea obligaţiei:

404	"Furnizori de imobilizări"	=7588	"Alte venituri din exploatare"	72.000	72.000

La entitatea B:

a) vânzarea construcţiei la preţ de vânzare:

a1) relaţia cu cumpărătorul:

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

461	"Debitori diverşi"	=	%	72.000	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		60.000
		4427	"TVA colectată"		12.000

a2) scăderea din gestiune a construcţiei:

	%	=212	"Construcţii"		75.000
2812	"Amortizarea construcţiilor"			30.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			45.000	

b) luarea în gestiune a terenului , la preţ de vânzare:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		72.000
2111	"Terenuri"			60.000	
4426	"TVA deductibilă"			12.000	

Similar, în continuare opinez pentru:

c) anularea creanţei:

6588	"Alte cheltuieli de exploatare"	=461	"Debitori diverşi"	72.000	72.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d) anularea obligaţiei:

404	"Furnizori de imobilizări"	=7588	"Alte venituri din exploatare"	72.000		72.000

Aplicaţia 48.

Pe baza unui contract de schimb, entitatea economică A cedează un teren construibil entităţii economice B în schimbul unui număr de 3 apartamente cu 3 camere fiecare, apartamente construite de entitatea B şi destinate vânzării, pentru care:

- valoarea terenului la intrare: 500.000 de lei;
- costul apartamentelor: 550.000 de lei;
- valoarea stabilită a tranzacţiei: 600.000 de lei.

Niciuna dintre părţi nu suportă vreo diferenţă (sultă).

În contabilitate:

La entitatea A:

a) vânzarea terenului la preţ de vânzare:

a_1) relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=	%	720.000		
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"			600.000
		4427	"TVA colectată"			120.000

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

a_2) scăderea din gestiune a terenului:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=2111	"Terenuri"	500.000	500.000

b) luarea în gestiune a apartamentelor, la preţ de vânzare:

%		=404	"Furnizori de imobilizări"		720.000
212	"Construcţii"			600.000	
4426	"TVA deductibilă"			120.000	

În continuare, opinez pentru:

c) anularea creanţei:

6588	"Alte cheltuieli de exploatare"	=461	"Debitori diverşi"	720.000	720.000

d) anularea obligaţiei:

404	"Furnizori de imobilizări"	=7588	"Alte venituri din exploatare"	720.000	720.000

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

La entitatea B:

a) vânzarea apartamentelor:

a$_1$) relaţia cu clientul:

4111	"Clienţi"	=	%		720.000	
		7015	"Venituri din vânzarea produselor finite"			600.000
		4427	"TVA colectată"			120.00

a$_2$) scăderea din gestiune a apartamentelor:

711	"Venituri aferente costurilor stocurilor de produse"	=345	"Produse finite"	550.000	550.000

b) luarea în gestiune a terenului, la preţ de vânzare:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		720.000
2111	"Terenuri"			600.000	
4426	"TVA deductibilă"			120.000	

Similar, în continuare opinez pentru:

c) anularea creanţei:

6588	"Alte cheltuieli de exploatare"	=4111	"Clienţi"	720.000	720.000

BCU/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d) anularea datoriei:

404	"Furnizori de imobilizări"	=7588	"Alte venituri din exploatare"	720.000	720.000

Din punct de vedere fiscal:

- actele de vânzare şi cumpărare ocazionate de schimbul de bunuri sunt taxabile prin TVA;
- cheltuielile privind cedarea activelor sunt deductibile fiscal;
- veniturile din vânzarea bunurilor mobile şi imobile sunt impozabile;
- cheltuielile cu anularea creanţelor nu sunt deductibile fiscal (nu sunt cheltuieli efectuate pentru obţinerea de venituri).
- veniturile din anularea datoriilor nu sunt impozabile (nu sunt venituri pentru care s-au făcut cheltuieli).

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL V.

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA DEPRECIERII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

Imobilizările corporale, ca de altfel toate resursele controlate de către entităţile economice, sunt supuse , în timp, oscilaţiilor valorice.

Oscilaţiile valorice sunt creşteri şi descreşteri ale valorii reale a unui activ, în anumite momente faţă de valoarea acestuia din bilanţ (valoarea contabilă). Altfel spus, pentru a caracteriza oscilaţiile valorice trebuie să comparăm valoarea reală, de piaţă (valoarea justă) dintr-un anumit moment a unui activ cu valoarea sa contabilă.

Momentul comparaţiei este, de regulă, sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar, cu ocazia inventarierii averii entităţii.

Oscilaţiile valorice sunt tratate în conformitate cu principiul prudenţei şi cu principiul independenţei exerciţiului financiar.

Dacă valoarea de inventar (reală sau justă) este mai mare decât valoarea contabilă a activului, suntem în faţa creşterilor valorice. Acestea, conform principiului prudenţei, nu se consemnează în contabilitate.

Dacă valoarea de inventar este mai mică decât valoarea contabilă, suntem în faţa deprecierilor (descreşterilor) valorice.

Deprecierile valorice pot fi:

- deprecieri ireversibile, caz în care suntem în faţa amortizării;
- deprecieri reversibile, caz în care suntem în faţa ajustărilor.

Amortizarea, ca depreciere ireversibilă, este o cheltuială specifică şi anume „ Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor".

Ajustările, ca depreciere reversibilă, sunt tot cheltuieli specifice şi anume „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor".

Fiind în faţa oscilaţiilor valorice ale unuia şi aceluiaşi activ, în timp se procedează astfel:

- dacă suntem în faţa unei deprecieri valorice pentru prima dată, atunci se constituie ajustarea de mărimea acestei deprecieri;
- dacă există deja ajustare constituită şi suntem în faţa unei deprecieri valorice mai mare decât ajustarea existentă, atunci se procedează la majorarea (suplimentarea) ajustării;
- dacă există deja ajustare constituită şi suntem în faţa unei deprecieri valorice, mai mică decât ajustarea existentă, atunci surplusul de ajustare se va anula (diminuarea ajustării);
- dacă există deja ajustare constituită şi suntem în faţa unei creşteri valorice, atunci ajustarea existentă se va anula;
- dacă există deja ajustare constituită şi suntem în faţa unei ieşiri a activului din gestiune (indiferent de cale), atunci ajustarea existentă se va anula, rămânând fără obiect.

Constituirea şi majorarea ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor corporale au loc pe seama cheltuielilor specifice („Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"), iar diminuarea şi anularea ajustărilor se face pe seama veniturilor specifice („Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor").

Sunt supuse procesului de ajustare, de regulă, imobilizările corporale neamortizabile (terenurile), dar uneori şi imobilizările corporale amortizabile sunt supuse procesului de ajustare (neutilizarea la capacitatea normală a activului, diminuarea valorii de piaţă a activului mai mult decât aşteptările etc.).

Abordarea problematicii contabilităţii fiscale a deprecierii imobilizărilor corporale trebuie realizată separat:

- în viziunea reglementărilor contabile româneşti;
- în viziunea IFRS /IAS.

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

V.1. Contabilitatea şi fiscalitatea deprecierii imobilizărilor corporale conform reglementărilor contabile româneşti

Cu ocazia inventarierii activelor entităţii economice are loc nu numai constatarea faptică, pe teren a acestora, ci şi starea în care acestea se află şi, în consecinţă, valoarea actuală a fiecărui element de active denumită *valoare de inventar.*

Valoarea de inventar se stabileşte în funcţie de starea elementului, utilitatea lui, amplasament, intensitatea cu care este dorit şi preţul pieţei. Are loc un proces de evaluare a elementelor de active.

A nu se confunda evaluarea anuală cu reevaluarea activelor şi, implicit, tratamentul contabil şi fiscal al celor două evenimente economice şi tehnice, deopotrivă.

În cazul reevaluării, deprecierea unui activ este recunoscută în contabilitate prin diminuarea punctuală a valorii acestuia, iar în cazul evaluării cu ocazia inventarierii deprecierea este trecută pe seama ***ajustărilor*** pentru depreciere.

Ajustările de valoare au loc în mod independent pentru fiecare element de active.

O depreciere are loc în toate cazurile în care valoarea contabilă a unui activ este mai mare decât valoarea actuală a acestuia. În reglementările contabile din România[48], valoarea actuală este denumită *valoare de inventar.*

Decizia privind deprecierea imobilizărilor corporale, ca de altfel a tuturor activelor, se bazează pe cele mai credibile surse de informaţii interne şi externe legate de acestea, adică pe ***testul de depreciere.***

Înregistrarea deprecierii în contabilitate a imobilizărilor corporale este reflectată prin debitarea contului de cheltuieli 6813 „Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor" şi prin creditarea contului 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale". Din punct de vedere fiscal, cheltuielile cu ajustările pentru depreciere sunt nedeductibile.

---

[48] *O.M.F.P nr. 1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 3.2, pct.82, al (3), lit.b .

În timp, datorită oscilaţiilor valorice ale imobilizărilor corporale, au loc diminuarea şi/sau anularea deprecierilor. Anularea sau diminuarea deprecierii este reflectată în contabilitate prin creditarea contului de venituri 7813 „Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor" şi prin debitarea contului 291 "Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale". Întrucât cheltuielile recunoscute cu ocazia deprecierii imobilizărilor corporale nu sunt deductibile fiscal, nici veniturile din diminuarea sau anularea deprecierilor nu sunt impozabile fiscal.

Dacă în urma comparării valorii de inventar cu valoarea contabilă rezultă plus de valoare, aceasta nu se consemnează în contabilitate, conform principiului prudenţei.

Plusurile de valoare şi pierderile de valoare se determină pentru fiecare imobilizare corporală în parte şi nu se compensează între ele. De aceea, când se constituie ajustări pentru depreciere, se folosesc conturi analitice ale contului 291 „Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale".

Prin procesul de ajustare, imobilizările corporale apar în bilanţ la valoarea actuală, adică la valoarea care se poate obţine prin utilizarea sau vânzarea lor.

Aplicaţia 49.

O entitate achiziţionează un teren neconstruibil la un preţ de achiziţie de 50.000 de lei. La sfârşitul primului an de exploatare se constată că în mod real terenul valorează 45.000 de lei. La sfârşitul anului al doilea, valoarea terenului este apreciată la suma de 43.000 de lei. În anul al treilea, are loc o apreciere a terenului la suma de 47.000 de lei. În anul patru terenul se vinde la preţul de 52.000 de lei.

În contabilitate:

a) achiziţionarea terenului:

a_1) înregistrarea facturii:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2111	"Terenuri"	=404	"Furnizori de imobilizări"	50.000	50.000

a_2) achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	"Conturi la bănci în lei"	50.000	50.000

b) constituirea de ajustări la sfârşitul primului an:

6813	"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"	=2911	"Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	5.000	5.000

c) majorarea ajustării la sfârşitul celui de-al doilea an:

6813	"Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor"	=2911	"Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	2.000	2.000

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITY LIBRARY

d) diminuarea ajustării la sfârşitul anului trei:

2911	"Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	=7813	"Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	4.000	4.000

e) vânzarea terenului:

e_1) emiterea facturii:

461	"Debitori diverşi"	=7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"	52.000	52.000

e_2) scăderea din gestiune a terenului:

6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"	=2111	"Terenuri"	50.000	50.000

e_3) anularea ajustării rămase fără obiect:

2911	"Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri"	=7813	"Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	3.000	3.000

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e4) încasarea facturii:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	52.000	52.000

Din punct de vedere fiscal:

- cheltuielile privind ajustările nu sunt deductibile fiscal, acestea nefăcându-se cu scopul de a realiza venituri, ci cu scopul menţinerii capitalului financiar nominal;
- cheltuielile privind cedarea activelor sunt deductibile fiscal;
- veniturile din ajustări sunt neimpozabile întrucât cheltuielile privind ajustările sunt nedeductibile;
- veniturile din cedarea activelor sunt impozabile.

V.2. Deprecierea imobilizărilor corporale conform IFRS/IAS

Prin IFRS/IAS se precizează în mod clar şi cuprinzător tratamentul contabil al deprecierii activelor.

Standardul IAS 36 „Deprecierea activelor" tratează deprecierea activelor, cu excepţia celor care sunt cuprinse în alte standarde (stocurile – IAS 2, contractele de construcţii – IAS 11, instrumentele financiare – IFRS 9, investiţii imobiliare – IAS 40, activele biologice – IAS 41, activele imobilizate deţinute în vederea vânzării şi activităţii întrerupte – IFRS 5 etc.).

Reglementările contabile internaţionale pun accentul mai mult pe principii şi nu pe reguli, lăsând să se înţeleagă faptul că primează raţionamentul profesional. IAS 36 „ Deprecierea activelor" nu solicită un test de depreciere sistematică, decât dacă şi numai dacă există indicii interne şi/sau externe de pieredere de valoare a activelor la fiecare închidere de exerciţiu.

Ca indicii interne se enumeră:

- uzura morală sau degradarea fizică a activului;

BCU TIMIŞOARA UNIVERSITY LIBRARY

- scăderea reală a performanţelor economice ale activului comparativ cu cele aşteptate;
- modificări semnificative în modul de utilizare a activului (întrerupere în utilizare, utilizarea cu un mai mare grad de încărcătură etc.);
- fluxul de numerar necesar pentru exploatarea şi/sau întreţinerea activului respectiv este semnificativ mai mare decât cel prevăzut iniţial în buget;
- fluxul de numerar necesar pentru achiziţionarea unui alt activ, similar celui deţinut, este mult mai mare decât cel prevăzut în buget;

Ca indicii externe:

- evoluţia preţului pieţei în sensul declinului acestuia;
- schimbările nefavorabile în mediul tehnologic, economic, social, juridic sau de piaţă al activului;
- creşterea ratelor dobânzilor, ceea ce poate afecta rata de actualizare a valorii de utilizare şi, implicit, a valorii recuperabile;
- valoarea contabilă a activului net al entităţii este mai mare decât valoarea capitalizată pe piaţă.

Conform IAS 36 „ Deprecierea activelor" un activ este depreciat când valoarea sa contabilă depăşeşte valoarea recuperabilă. Deci, entitatea estimează valoarea recuperabilă a activului.

Valoarea recuperabilă a unui activ este valoarea cea mai mare dintre *valoarea justă minus costurile de ieşire* (valoarea justă netă) şi *valoarea de utilizare.*

Valoarea justă minus costurile de ieşire este dată de preţul de vânzare al activului din care au fost deduse costurile de ieşire (vânzare). Ea rezultă dintr-o valoare de piaţă, dacă există o piaţă activă, sau din tranzacţii recente între părţi care cad de acord, bine informate şi care doresc să încheie tranzacţia în cauză.

Valoarea de utilizare reprezintă valoarea actualizată a fluxurilor de trezorerie viitoare estimate care se preconizează a fi realizate din utilizarea în continuare a unui activ şi din cedarea sa la sfârşitul duratei de viaţă utilă.

Deprecierea unui activ se manifestă atunci când valoarea recuperabilă a acestuia este inferioară valorii sale contabile.

Pentru determinarea valorii recuperabile a unui activ nu este necesară întotdeauna determinarea atât a valorii juste, diminuată cu cheltuielile de vânzare, cât şi a valorii sale de utilizare. Dacă se determină doar una dintre aceste valori, iar aceasta este mai mare decât valoarea contabilă a activului, rezultă că activul nu este depreciat.

Valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare se determină cel mai uşor ***atunci când există un acord de vânzare irevocabil.*** Dacă nu există un astfel de acord, dar există o piaţă activă pentru activul respectiv, valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare este preţul de piaţă al acestuia, din care sunt deduse costurile cesiunii sale. Preţul de piaţă adecvat este, de regulă, preţul curent de cumpărare. Atunci când preţul curent de cumpărare nu este disponibil, valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare se bazează pe preţul celei mai recente tranzacţii, sub rezerva că împrejurările economice nu s-au schimbat în mod semnificativ, între data tranzacţiei şi data la care este efectuată estimarea.

Dacă nu există nici acord de vânzare irevocabil şi nici piaţă activă pentru bunul respectiv, valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare se bazează pe cele mai bune informaţii disponibile pentru a reflecta suma pe care o entitate ar putea să o obţină la data închiderii exerciţiului, prin vânzarea activului, cu ocazia unei tranzacţii, în condiţii de concurenţă normală, între părţi bine informate şi care cad de acord. Pentru a determina această valoare se ia în considerare rezultatul tranzacţiilor recente cu active similare, în acelaşi sector de activitate.

Valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare nu reflectă o vânzare forţată.

Costurile aferente ieşirii se deduc din valoarea justă şi se referă la: taxa de timbru, cheltuieli pentru acte, cheltuieli cu dezinstalarea, cheltuieli cu ambalarea, alte cheltuieli legate de aducerea activului în stare de vânzare.

BCU SIBIU LUCIAN BLAGA UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 50.

O entitate deţine un echipament tehnologic pe care intenţionează să îl vândă. Preţul de vânzare estimat de către un expert evaluator este de 56.000 u.m. În vederea vânzării, echipamentul trebuie dezinstalat, necesitând cheltuieli de 3.000 u.m., ambalat în vederea transportului, necesitând costuri de 2.000 u.m., iar cheltuielile cu actele de vânzare sunt de 1000 u.m.

Care este valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare a echipamentului tehnologic?

- Valoarea justă 56.000 u.m;
  (−) cheltuieli de dezinstalare 3.000 u.m;
  (−) cheltuieli cu ambalarea 2.000 u.m;
  (−) cheltuieli cu actele de vânzare 1.000 u.m.

  (=) Valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare = 50.000 u.m.

Valoarea de utilizare se estimează în două etapte:

a) estimarea viitoarelor fluxuri de numerar (intrări şi ieşiri) ce rezultă din folosirea continuă a activului şi din valoarea reziduală ca ultimă ieşire. Un asemenea flux este egal cu fluxurile de numerar asociate utilizării, plus fluxurile de numerar rezultate din vânzarea activului la sfârşitul vieţii sale utile;
b) determinarea valorii actuale prin aplicarea ratei adecvate de actualizare la fluxurile viitoare de trezorerie. Rata de actualizare depinde de rata actuală a dobânzii la plasamentele fără risc pe piaţă.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 51.

Cu titlul de exemplu, la o unitate întâlnim următoarea situaţie legată de imobilizările corporale:

Cazul	Valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare (u.m.)	Valoarea de utilizare (u.m.)	Valoarea recuperabilă (u.m.)	Valoarea contabilă (u.m)
I	100.000	120.000	120.000	110.000
II	100.000	105.000	105.000	110.000
III	108.000	105.000	108.000	110.000

Din analiza fiecărui caz, rezultă următoarele:

Cazul I. Valoarea contabilă fiind mai mică decât valoarea recuperabilă, nu există depreciere valorică;

Cazul II. Valoarea contabilă fiind mai mare decât valoarea recuperabilă, există o depreciere valorică de 5.000 u.m., care prin contabilizare, aduce valoarea contabilă la suma de 105.000 u.m.;

Cazul III. Valoarea contabilă fiind mai mare decât valoarea recuperabilă, există o depreciere valorică de 2.000 u.m., care prin contabilizare, aduce valoarea contabilă la suma de 108.000 u.m.

În acelaşi timp, se observă cum la fiecare caz, valoarea recuperabilă se alege ca fiind cea mai mare valoare dintre valoarea justă diminuată cu cheltuielile de vânzare şi valoarea de utilizare.

Pentru estimarea fluxurilor viitoare de trezorerie necesare determinării valorii de utilizare se au în vedere următoarele aspecte:

- proiectările de fluxuri de trezorerie trebuie să fie bazate pe ipoteze raţionale şi argumentate, care reprezintă cea mai bună estimare a conducerii entităţii privind ansamblul condiţiilor economice ce vor exista în timpul duratei de viaţă utilă rămase a activului;
- proiectările de fluxuri de trezorerie trebuie să fie bazate pe previziunile financiare cele mai recente aprobate de conducere;

BCUIASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- proiectările de fluxuri de trezorerie trebuie să includă fluxuri de trezorerie nete (dacă există) care vor fi primite (sau plătite) pentru a ceda activul la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.

Estimările fluxurilor viitoare de trezorerie ***trebuie*** să includă:

- proiectările intrărilor viitoare de trezorerie relative la utilizarea continuă a activului;
- proiectările ieşirilor de trezorerie, în mod necesar angajate pentru a genera intrări de trezorerie relative la utilizarea continuă a activului (inclusiv ieşirile de trezorerie pentru a pregăti activul în vederea utilizării sale);
- fluxurile nete de trezorerie care vor fi încasate (sau plătite), dacă este cazul, cu ocazia ieşirii activului, la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă.

Estimările fluxurilor viitoare de trezorerie ***nu*** trebuie să conţină (includă):

- estimările intrărilor sau ieşirilor de numerar preconizate să rezulte din:
  a) o restructurare viitoare la care o entitate nu s-a angajat încă;
  b) îmbunătăţirea sau sporirea performanţei activului;
- intrările sau ieşirile de trezorerie care provin din activităţi de finanţare;
- intrările sai ieşirile de trezorerie legate de impozitul pe profit;

Estimarea fluxurilor nete de trezorerie de încasat sau de plătit, cu ocazia ieşirii unui activ la sfârşitul duratei sale de viaţă utilă, trebuie să fie suma pe care o entitate se aşteaptă să o obţină din ieşirea activului, cu ocazia unei tranzacţii, în condiţii de concurenţă normală, între părţi bine informate şi care cad de acord, după deducerea costurilor estimate de ieşire.

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 52.

O entitate dispune de un utilaj pentru care:

- valoarea la preţ de achiziţie: 50.000 u.m;
- achiziţionarea s-a făcut dintr-un credit bancar care generează, anual, cheltuieli cu dobânzile de 30.000 u.m.;
- producţia obţinută şi vândută în anul în curs (N): 250 U/M;
- preţul de vânzare al unui produs obţinut cu ajutorul utilajului: 1000 u.m;
- costul unitar de producţie: 800 u.m;
- pentru exerciţiile următoare se estimează că toate cheltuielile şi veniturile vor creşte cu 2% pe an, iar volumul vânzărilor va creşte cu 4% pe an;
- în exerciţiul N+2 utilajul va fi supus unei revizii, al cărei cost se estimează la 2.000 u.m., iar în exerciţiul N+3 va fi supus unei reparaţii capitale pentru mărirea performanţelor utilajului, al cărui cost este estimat la 24.000 u.m;
- la sfârşitul exerciţiului N+ 5, utilajul va fi vândut, estimându-se o valoare reziduală de 5.000 u.m.

Rezultă:

În exerciţiul N:

- venitul net pe unitatea de produs: 1000 u.m. – 800 u.m. = 200 u.m.;
- volumul vânzărilor: 250 U/M;
- fluxul de trezorerie: 250 U/M x 200 u.m. = 5.000 u.m.;

În exerciţiul N+1:

- venitul net pe unitatea de produs: 200 u.m. x 1,02 = 204 u.m;
- volumul vânzărilor: 250 U/M x 1,04 = 260 U/M;
- fluxul de trezorerie: 260 U/M x 204 u.m. = 53.040 u.m.;

În exerciţiul N+2:

- venitul net pe unitatea de produs: 204 u.m. x 1,02 = 208 u.m.;
- volumul vânzărilor: 260 U/M x 1,04 = 270 U/M;
- cheltuiala cu revizia: 2.000 u.m. x $1,02^2$ = 2.080 u.m.;

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- fluxul de trezorerie: 270 U/M x 208 u.m. – 2.080 u.m. = 54.080 u.m.;

În exerciţiul N+3

- venitul net pe unitatea de produs: 208 u.m. x 1,02 = 212 u.m.;
- volumul vânzărilor: 270 U/M. X 1,04 = 280 U/M;
- cheltuielile cu reaparaţiile capitale nu afectează estimările privind fluxul de trezorerie;
- fluxul de trezorerie: 280 U/M x 212 u.m. = 59.360 u.m.;

În exerciţiul N+4:

- venitul net pe unitatea de produs: 212 u.m. x 1,02 = 216 u.m.;
- volumul vânzărilor: 280 U/M x 1,04 = 291 U/M.;
- fluxul de trezorerie: 291 U/M. x 216 u.m. = 62.856 u.m.;

În exerciţiul N+5:

- venitul net pe unitatea de produs: 216 u.m. x 1,02 = 220 u.m.;
- volumul vânzărilor: 291 U/M x 1,04 = 303 U/M.;
- valoarea reziduală: 5000 u.m. x $1,02^5$ = 5.520 u.m.;
- fluxul de trezorerie: 303 U/M. x 220 u.m.+ 5.520 u.m.= 72.180 u.m.;

TOTAL flux de trezorerie în perioada N+1 – N+5:
53.040 u.m. + 54.080 u.m. + 59.360 u.m. + 62.856 u.m +
+72.180 u.m. = 301.516 u.m.

Notă:

1) conform reglementărilor conţinute în IAS 36 „Deprecierea activelor", nu se includ în estimările fluxurilor viitoare de trezorerie:
   - costurile finanţării (dobânzile anuale);
   - cheltuielile cu reaparaţiile capitale care vizează mărirea performanţelor utilajului.
2) veniturile şi cheltuielile pot avea rate de creştere diferite de la an la an;
3) volumul vânzărilor poate creşte diferit de la an la an sau poate chiar să scadă în anumiţi ani.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Odată cunoscute, valoarea justă minus costurile de ieşire şi valoarea de utilizare (fluxul de trezorerie), se trece la stabilirea valorii recuperabile a activului, alegându-se valoarea cea mai mare dintre cele două valori.

Valoarea recuperabilă se compară cu valoarea contabilă (de bilanţ), putând rezulta:

- plus de valoare, dacă valoarea contabilă este mai mică decât valoarea recuperabilă care, conform principiului prudenţei, nu se consemnează în contabilitate;
- nicio diferenţă, dacă valoarea contabilă este egală cu valoarea recuperabilă;
- minus de valoare (depreciere), dacă valoarea contabilă este mai mare decât valoarea recuperabilă, depreciere care se va înregistra ca o pierdere din depreciere.

În acest ultim caz, valoarea contabilă a activului este adusă la nivelul valorii recuperabile a acestuia, pierderea de valoare înscriindu-se în contul de profit şi pierdere (la cheltuieli), cu excepţia situaţiilor în care activul este înregistrat la valoarea reevaluată, caz în care pierderea din depreciere este tratată ca o reducere generată de reevaluare (se diminuează soldul rezervelor din reevaluare, iar eventualul surplus de pierdere de valoare se recunoaşte la cheltuieli).

La sfârşitul fiecărui exerciţiu financiar trebuie avut în vedere faptul dacă există indicii referitoare la reducerea sau anularea unei pierderi din depreciere, recunoscută în anul precedent, iar dacă există astfel de informaţii, are loc reestimarea valorii recuperabile a activului respectiv. În astfel de situaţii, o parte din deprecierea constatată anterior (sau în întregime) la un activ se reia la venituri.

Situaţiile în care este posibilă creşterea valorii recuperabile a unui activ, faţă de anul precedent, pot fi:

- valoarea de piaţă a activului a crescut de la un an la altul;
- creşterea performanţei economice a activului faţă de estimările iniţiale;
- modificări substanţiale în mediul economic, comercial, juridic etc. în care entitatea îşi desfăşoară activitatea, cu efect favorabil asupra activelor deţinute de entitate;

- ratele dobânzilor pe piaţă au scăzut şi au influenţat rata de actualizare folosită la determinarea valorii de utilizare (fluxului de trezorerie).

Desigur, IAS 36 „ Deprecierea activelor" conţine precizări referitoare la o multitudine de situaţii particulare în care se află un activ. Aceste aspecte fac obiectul altor studii, la alte discipline.

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL VI.

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA REEVALUĂRII IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

VI.1. Reevaluarea imobilizărilor corporale şi reglementările contabile româneşti conforme cu directivele europene

„Prin derogare de la evaluarea pe bază principiului costului de achiziţie sau al costului de producţie, entităţile pot proceda la reevaluarea imobilizărilor corporale existente la sfârşitul exerciţiului financiar, astfel încât acestea să fie prezentate în contabilitate la valoarea justă, cu reflectarea rezultatelor acestei reevaluări în situaţiile financiare întocmite pentru acel exerciţiu"[49].

Reevaluarea imobilizărilor corporale şi, în special, a construcţiilor reprezintă o preocupare de mare interes pentru contribuabili, tocmai prin implicaţiile fiscale care pot apărea ca urmare a modalităţii în care sunt reflectate operaţiunile de reevaluare în situaţiile financiare.

Reevaluarea se realizează pe baza unui act normativ care o permite, iar decizia finală este luată de entitate.

Prin reevaluare se înţelege şi se realizează substituirea valorii de înregistrare a imobilizării corporale cu valoarea justă (de inventar) stabilită la o anumită dată. În urma reevaluării poate rezulta un plus de valoare care echivalează cu o majorare a capitalurilor proprii sau un minus de valoare al cărui tratament este în funcţie de revaluările precedente.

Rezultatul reevaluării îl reprezintă ***rezervele din reevaluare.***

Reglementările contabile româneşti conforme cu directivele europene precizează următoarele aspecte:

[49] *O.M.F.P nr. 1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 3.4, pct.99, al. (1).

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanţului;
- amortizarea calculată pentru imobilizările corporale astfel reevaluate se înregistrează în contabilitate începând cu exerciţiul financiar următor celui pentru care s-a efectuat reevaluarea;
- evaluările efectuate cu ocazia reorganizărilor de entităţi (fuziuni, divizări) nu constituie reevaluare, aceste evaluări efectuându-se în scopul stabilirii raportului de schimb, pentru toate elementele de bilanţ. Fac excepţie cazurile în care data situaţiilor financiare care stau la baza reorganizării coincide cu data situaţiilor financiare;
- dacă o imobilizare corporală complet amortizată mai poate fi folosită, cu ocazia reevaluării acesteia i se stabileşte o nouă valoare şi o nouă durată de utilizare economică, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare;
- în cazul efectuării reevaluării imobilizărilor corporale, acest lucru trebuie prezentat în notele explicative, împreună cu elementele supuse reevaluării, metoda prin care s-au calculat valorile prezentate, precum şi elementul afectat din contul de profit şi pierdere;
- la reevaluarea unei imobilizări corporale, amortizarea cumulată la data reevaluării este tratată în unul din următoarele moduri:
  a) *recalculată proporţional cu schimbarea valorii contabile brute a activului*, astfel încât valoarea contabilă a activului, după reevaluare, să fie egală cu valoarea sa reevaluată. Această metodă este folosită, deseori, în cazul în care activul este reevaluat prin aplicarea unui indice; sau
  b) *eliminată din valoarea contabilă brută a activului şi valoarea netă*, determinată în urma corectării cu ajustările de valoare, este recalculată la valoarea reevaluată a activului. Această metodă este

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

folosită, deseori, pentru clădirile care sunt reevaluate la valoarea lor de piaţă;

- în cazul în care, ulterior recunoaşterii iniţiale ca activ, valoarea unui activ imobilizat este determinată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziţie, al costului de producţie sau al oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia determinată în urma reevaluării;
- elementele dintr-o categorie de imobilizări corporale se reevaluează simultan pentru a se evita reevaluarea selectivă şi raportarea în situaţiile financiare anuale a unor valori care sunt o combinaţie de costuri şi valori calculate la date diferite. O categorie de imobilizări corporale cuprinde active de aceeaşi natură şi utilizări similare, aflate în exploatarea unei entităţi. Exemple de categorii de imobilizări corporale sunt: terenuri; clădiri; maşini şi echipamente; nave; aeronave etc.;
- dacă un activ imobilizat este reevaluat, toate celelalte active din categoria din care face parte trebuie reevaluate;
- reevaluările trebuie făcute cu suficientă regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanţial de cea care ar fi determinată folosind valoarea justă de la data bilanţului;
- dacă un activ dint-o categorie de active nu poate fi reevaluat din cauză că nu există o piaţă activă, de exemplu, pentru acel activ, activul trebuie prezentat în bilanţ la cost, minus ajustările cumulate de valoare. O piaţă activă este o piaţă unde sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiţii:
  a) elementele comercializate sunt omogene;
  b) pot fi găsiţi în permanenţă cumpărători şi vânzători interesaţi; şi
  c) preţurile sunt cunoscute de cei interesaţi;
- dacă valoarea justă a unei imobilizări corporale nu mai

BCUIASI CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

poate fi determinată, valoarea activului prezentată în bilanţ trebuie să fie valoarea sa reevaluată la data ultimei reevaluări, din care se scad ajustările cumulate de valoare;

- în cazul în care se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, diferenţa dintre valoarea rezultată în urma reevaluării şi valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerva din reevaluare, ca un subelement distinct în „ Capital şi rezerve" (contul *105 „Rezerve din reevaluare"*). Tratamentul în scop fiscal al rezervei din reevaluare trebuie prezentat în notele explicative;
- indiferent dacă valoarea rezervei a fost modificată sau nu în cursul exerciţiului financiar, entităţile trebuie să prezinte în notele explicative următoarele informaţii:
  a) valoarea rezervei din reevaluare la începutul exerciţiului financiar;
  b) diferenţele din reevaluare transferate la rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar;
  c) sumele capitalizate sau transferate într-un alt mod din rezerva din reevaluare în cursul exerciţiului financiar, prezentându-se natura orcărui astfel de transfer, cu respectarea legislaţiei în vigoare;
  d) valoarea rezerve din reevaluare la sfârşitul exerciţiului financiar;
- surplusul din reevaluare inclus în rezerva din reevaluare este capitalizat prin transferul direct în rezultatul reportat (contul *1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"*), atunci când acest surplus reprezintă un câştig realizat. Câştigul se consideră realizat la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câştig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest caz, valoarea rezervei transferate este diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza valorii (costului) iniţiale a activului;

BCUIASI UNIVERSITY LIBRARY

- dacă rezultatul reevaluării este o creştere faţă de valoarea contabilă netă, atunci aceasta se tratează astfel:
  - ca o creştere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului "*Capital şi rezerve*", dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ; sau
  - ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acest activ;
- dacă rezultatul reevaluării este o descreştere a valorii contabile nete, aceasta se tratează astfel:
  - ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare) ; sau
  - ca o scădere a rezervei din reevaluare prezentată în cadrul elementului „*Capital şi rezerve*", cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială;
- rezerva din reevaluare trebuie redusă în măsura în care sumele transferate la aceasta nu mai sunt necesare pentru aplicarea metodei de evaluare utilizate şi pentru obţinerea scopului său;
- sumele reprezentând diferenţele de natura veniturilor şi cheltuielilor rezultate la reevaluare trebuie prezentate separat în contul de profit şi pieredere;
- nicio parte din rezerva din reevaluare nu poate fi distribuită, direct sau indirect, cu excepţia cazului în care activul reevaluat a fost valorificat, situaţie în care surplusul din reevaluare reprezintă câştig efectiv realizat;
- ajustările de valoare se calculează în fiecare exerciţiu financiar pe baza valorii atribuite imobilizării la încheierea acelui exerciţiu financiar;
- în cazul în care se efectuează reevaluarea, în notele

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

explicative trebuie prezentate, separat pentru fiecare element din bilanţ de natura imobilizărilor corporale reevaluate, următoarele informaţii:

a) valoarea la cost istoric a imobilizărilor reevaluate şi suma ajustărilor cumulate de valoare; sau

b) valoarea la data bilanţului a diferenţei dintre valoarea rezultată din reevaluare şi cea reprezentând costul istoric şi, atunci când este cazul, valoarea cumulată a ajustărilor suplimentare de valoare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale are, atât implicaţii contabile, cât şi implicaţii fiscale.

Implicaţiile contabile rezultă din faptul că amortizarea poate fi eliminată din valoarea contabilă brută a imobilizării corporale sau poate fi recalculată prin aplicarea unui indice de actualizare, precum şi din tratamentul ulterior aferent rezervei din reevaluare.

Implicaţiile fiscale aferente rezervelor din reevaluare rezidă din însuşi procesul de amortizare ulterior reevaluării, cât şi din fiscalizarea rezervei din reevaluare. Având în vedere faptul că în cazul persoanelor juridice impozitul pe clădiri şi pe unele construcţii se determină ca procent din valoarea de inventar a acestora, iată cât de importantă fiscal este reevaluarea. Valoarea de inventar este tocmai valoarea justă a imobilizării corporale.

Chiar dacă entităţile economice nu sunt obligate la reevaluarea anuală a imobilizărilor corporale, ele sunt interesate şi nevoite să folosească reevaluarea tocmai din raţiuni fiscale, ştiut fiind faptul că baza de impozitare este chiar valoarea justă (de inventar). Altfel, entităţile ar fi în faţa unei fiscalizări majorate artificial, dacă imobilizările corporale nu au fost reevaluate în ultimii trei-cinci ani anteriori anului fiscal de referinţă.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

VI.2. Metode de reevaluare a imobilizărilor corporale

VI.2.1. Reevaluarea imobilizărilor corporale neamortizabile

În cazul imobilizărilor corporale neamortizabile (terenurile) reevaluarea poate genera ***plus de valoare*** sau ***minus de valoare***, după caz.

Surplusul de valoare din reevaluare se va înregistra astfel:

- în creditul contului *105 „ Rezerve din reevaluare"* şi în debitul contului *2111 „Terenuri"*, dacă anterior nu s-a constatat un minus de valoare;
- în creditul contului *755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"*, dacă anterior s-a constatat un minus de valoare (înregistrat în debitul contului *655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"*) şi în debitul contului *2111 „Terenuri"*, iar eventualul surplus rămas se va înregistra în creditul contului *105 „ Rezerve din reevaluare"*.

Minusul de valoare din reevaluare se va înregistra astfel:

- în debitul contului *655 „ Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"* şi în creditul contului *2111 „Terenuri"* , dacă anterior nu s-a constatat un plus de valoare;
- în debitul contului *105 „ Rezerve din reevaluare"*, dacă anterior s-a constatat un plus de valoare (înregistrat în creditul contului *105 „ Rezerve din reevaluare"*) şi în creditul contului *2111 „Terenuri"*, iar eventuala diferenţă negativă rămasă se va înregistra în debitul contului *655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"*.

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 53.

O entitate economică deţine un teren pe care l-a achiziţionat la preţul de achiziţie 100.000 de lei, nesuferind până în exerciţiul de referinţă deprecieri valorice.

Are loc o primă reevaluare, ocazie cu care se stabileşte o valoare justă de 120.000 de lei; după 3 ani are loc o a doua reevaluare, stabilindu-se o valoare justă de 95.000 de lei. Urmează, după încă 2 ani, o a treia reevaluare, valoarea justă fiind de 110 .000 de lei. După alţi 4 ani, valoarea justă a terenului a ajuns la 105.000 de lei, iar la a cincea reevaluare la 112.000 de lei.

În contabilitate:

a) Prima reevaluare:
   - Valoarea justă: 120.000 de lei;
   - Valoarea contabilă: 100.000 de lei;
   - Surplus din reevaluare: 20.000 de lei.

2111	"Terenuri"	=105	"Rezerve din evaluare"	20.000	20.000

b) A doua reevaluare:
   - Valoarea justă: 95.000 de lei;
   - Valoarea contabilă: 120.000 de lei;
   - Minus din reevaluare: 25.000 de lei.

	%	= 2111	"Terenuri"		25.000
105	"Rezerve din reevaluare"			20.000	
655	"Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"			5.000	

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) A treia reevaluare:
- Valoarea justă: 110.000 de lei;
- Valoarea contabilă: 95.000 de lei;
- Surplus din reevaluare: 15.000 de lei.

2111	"Terenuri"	=	%	15.000	
		755	"Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale "		5.000
		105	"Rezerve din reevaluare"		10.000

d) A patra reevaluare:
- Valoarea justă: 105.000 de lei;
- Valoarea contabilă: 110.000 de lei;
- Minus din reevaluare: 5.000 de lei.

105	"Rezerve din reevaluare"	=2111	"Terenuri"	5.000	5.000

e) A cincea reevaluare:
- Valoarea justă: 112.000 de lei;
- Valoarea contabilă: 105.000 de lei;
- Surplus din reevaluare: 7.000 de lei.

2111	"Terenuri"	=105	"Rezerve din reevaluare"	7.000	7.000

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

VI.2.2. Reevaluarea imobilizărilor corporale amortizabile

Activele amortizabile sunt supuse, în timp, deprecierii valorice ireversibile. Cu toate acestea, valoarea justă a lor poate diferi de valoarea contabilă (de bilanţ), de la perioadă la perioadă. De aceea se impune reevaluarea lor periodică, conform reglementărilor în vigoare.

La reevaluarea imobilizărilor corporale amortizabile, amortizarea cumulată la data reevaluării poate fi:

- ***recalculată*** proporţional cu modificarea valorii contabile brute a activului, astfel încât valoarea contabilă a acestuia după reevaluare să fie egală cu valoarea sa justă, plus amortizarea actualizată;
- ***eliminată*** din valoarea contabilă brută a activului, astfel încât valoarea contabilă netă actualizată să fie egală cu valoarea sa justă.

De aici, exestenţa a două metode de reevaluare a activelor imobilizate amortizabile şi anume:

- metoda actualizării valorii brute;
- metoda valorii nete.

A. Metoda actualizării valorii brute

Această metodă este mai puţin utilizată, dar ea poate fi întâlnită la entităţile care nu au dorit să îşi schimbe politicile contabile utilizate în anii '90, ai secolului trecut. Metoda se utiliza, în special, atunci când, din cauza inflaţiei, entităţile erau obligate să îşi reevalueze imobilizările corporale în funcţie de indicele de inflaţie comunicat de Institutul Naţional de Statistică.

În prezent, această metodă necesită stabilirea unui indice de actualizare care, de multe ori, este greu de determinat.

$$\text{Indicele de actualizare} = \frac{\text{Valoarea justa}}{\text{Valoarea contabila neta}}$$

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Are loc actualizarea valorii contabile brute (VCB_a):

VCB_a = VCB iniţială x Indicele de actualizare,

dar şi actualizarea valorii amortizate cumulată (VAC_a):

VAC_a = Amortizarea cumulată x Indicele de actualizare.

Aplicaţia 54.

O entitate deţine un utilaj , pentru care:
- valoarea de intrare: 60.000 de lei;
- durata de viaţa utilă: 10 ani;
- metoda de amortizare : liniară;

Pe parcursul duratei de viaţă utilă, utilajul este supus reevaluări, astfel:
- după 4 ani, stabilindu-se o valoare justă de: 54.000 de lei;
- după încă 2 ani, stabilindu-se o valoare justă de: 28.800 de lei;
- după alţi 2 ani, stabilindu-se o valoare justă de: 2.880 de lei;
- după un an de la ultima reevaluare, valoarea justă fiind de : 3.600 de lei;

  În contabilitate, anual, în anii 1-4, până la prima reevaluare, se înregistrează amortizarea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	6.000	6.000

Deci, de 4 ori, suma totală fiind de 24.000 de lei (6.000 lei x 4 ani).

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Se impun:

1). Calculul rezervei din reevaluare;

2). Calculul diferenţei dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată;

3). Calculul diferenţei din actualizarea valorii contabile brute.

1). Rezerva din reevaluare ($Rr_)$:

$$Rr = Vj - VCN = 54{,}000 - 36.000 = 18.000 \text{ lei;}$$

$$VCN = VCB - Ac = 60.000 - 24.000 = 36.000 \text{ lei;}$$

$$Ac = Aa \times t = 6.000 \times 4 = 24.000 \text{ lei;}$$

$$Aa = \frac{VCB}{T} = \frac{60.000}{10} = 6.000 \text{ lei;}$$

2). Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată (Δ A):

$$\Delta A = ACA - Ac = 36.000 - 24.000 = 12.000 \text{ lei;}$$

$$ACA = Ac \times Ia = 24.000 \times 1{,}5 = 36.000 \text{ lei;}$$

$$Ac = Aa \times t = 6.000 \times 4 = 24.000 \text{ lei;}$$

$$Ia = \frac{Vj}{VCN} = \frac{54.000}{36.000} = 1{,}5;$$

$$VCN = VCB - Ac = 60.000 - 24.000 = 36.000 \text{ lei;}$$

3). Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute (ΔAVCB):

$$\Delta AVCB = Rr + \Delta A = 18.000 + 12.000 = 30.000 \text{ lei;}$$

sau

$$\Delta AVCB = VCBA - VCB = 90.000 - 60.000 = 30.000 \text{ lei;}$$

$$VCBA = VCB \times Ia = 60.000 \times 1{,}5 = 90.000 \text{ lei;}$$

în care:

VCB – valoarea contabila brută;

VCN – valoarea contabilă netă;

Vj – valoarea justă;

Ia – indicele de actualizare;

T – durata normală de utilizare;

BCU ASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

t – timpul scurs de la precedenta reevaluare;
AC – amortizarea cumulate de la precedenta reevaluare;
Aa – amortizarea anuală de la precedenta reevaluare;
Rr – rezerva din reevaluare;
ΔA – diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată;
ACA – amortizarea cumulate actualizată;
ΔAVCB – diferenţa din actualizarea valorii contabile brute;
VCBA – valoarea contabilă brută actualizată.

Pentru a crea o imagine coerentă, de ansamblu şi sistematică a datelor, ne vom folosi de următoarea construcţie tabelară:

I. Reevaluarea după 4 ani (la prima reevaluare):

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a.	Valoarea contabilă brută	–	60.000 lei
b.	Durata de viaţă utilă	–	10 ani
c.	Amortizarea anuală	a/b	6.000 lei
d.	Amortizarea cumulată după 4 ani	c x 4	24.000 lei
e.	Valoarea contabilă netă	a-d	36.000 lei
f.	Valoarea justă	–	54.000 lei
g.	Rezerva din reevaluare	f-e	18.000 lei
h.	Indicele de actuializare	f/e	1,5 ori
i.	Valoarea contabilă brută actualizată	a x h	90.000 lei
j.	Valoarea amortizării cumulate actualizată	d x h	36.000 lei
k.	Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată	j-d	12.000 lei
l.	Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute (creşterea valorii utilajului)	i-a sau g+ k	30.000 lei

În contabilitate:

a) Rezerva din reevaluare:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=105	"Rezerve din reevaluare"	18.000	18.000

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizată cumulată:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	12.000	12.000

sau

a) Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=105	"Rezerve din reevaluare"	30.000	30.000

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată:

105	"Rezerve din reevaluare"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	12.000	12.000

Prima variantă este mai sugestivă şi, deci, mai uzuală.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";

2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";

2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";

655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";

755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după prima reevaluare se prezintă astfel:

D	105	C
	18.000	(a)
R	18.000	
TS	18.000	
Sfc 18.000		

D	2131	C
(Si) 60.000		
(a) 18.000		
(b) 12.000		
R 30.000		
TS 90.000	-	
	90.000	Sfd

D	2813	C
	24.000	(Si)
	12.000	(b)
R -	12.000	
TS -	36.000	
Sfc 36.000		

D	655	C
-	-	

D	755	C
-	-	

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Începând cu anul 5:

$$Aa = \frac{\text{Valoarea justa}}{T-4} = \frac{54.000}{10 - 4} = 9.000 \text{ lei/ an.}$$

În continuare, în contabilitate, în anii 5-6, până la a doua reevaluare, se înregistrează amortizarea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	9.000	9.000

Deci de 2 ori, suma totală fiind de 18.000 de lei (9.000 lei x 2 ani).

II. Reevaluarea după încă 2 ani (a doua reevaluare):

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a.	Valoarea contabilă brută	–	90.000 lei
b.	Amortizarea calculată actualizată	–	36.000 lei
c.	Amortizarea pe ultimii doi ani	9.000 x 2	18.000 lei
d.	Amortizarea cumulată	b + c	54.000 lei
e.	Valoarea contabilă netă	a – d	36.000 lei
f.	Valoarea justă	-	28.800 lei
g.	Rezerva din reevaluare	f – e	–7.200 lei
h.	Indicele de actualizare	f/e	0,80 ori
i.	Valoarea contabilă brută actualizată	a x h	72.000 lei
j.	Valoarea amortizării cumulate actualizată	d x h	43.200 lei
k.	Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată	j–d	–10.800 lei
l.	Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute (descreşterea valorii utilajului)	i–a sau g+ k	–18.000 lei

BCU "ALEXANDRU IOAN CUZA" UNIVERSITY LIBRARY

În contablitate:

a) Rezerva din reevaluare:

105	"Rezerve din reevaluare"	=2131	" Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	7.200	7.200

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2131	"Maşini, utrilaje şi instalaţii de lucru"	10.800	10.800

sau

a) Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute:

105	"Rezerve din reevaluare"	=2131	" Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	18.000	18.000

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată:

2813	"Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport"	=105	"Rezerve din reevaluare"	10.800	10.800

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";

2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";

2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";

655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";

755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după a doua reevaluare se prezintă astfel:

D	105	C
	18.000	(Si)
(a)	7.200	
R	7.200	-
TS	7.200	18.000
Sfc	10.800	

D	2131	C
(Si)	90.000	
	7.200	(a)
	10.800	(b)
R	-	18.000
TS	90.000	18.000
		72.000 Sfd

D	2813	C
	54.000	(Si)
(b)	10.800	
R	10.800	
TS	10.800	54.000
Sfc	43.200	

D	655	C
-		-

D	755	C
-		-

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Începând cu anul 7:

$$Aa = \frac{\text{Valoarea justa}}{T-6} = \frac{28.800}{10-6} = 7.200 \text{ lei/ an}$$

În continuare, în contabilitate, în anii 7-8, până la a treia reevaluare, se înregistrează amortizarea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	7.200	7.200

Deci, de două ori, suma totală fiind de 14.400 de lei (7.200 lei x 2 ani).

III. Reevaluarea după încă alţi 2 ani (a treia reevaluare):

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a.	Valoarea contabilă brută	–	72.000 lei
b.	Amortizarea calculată actualizată	–	43.200 lei
c.	Amortizarea pe ultimii doi ani	7.200 x 2	14.400 lei
d.	Amortizarea cumulată	b +c	57.600 lei
e.	Valoarea contabilă netă	a – d	14.400 lei
f.	Valoarea justă	–	2.880 lei
g.	Rezerva din reevaluare	f – e	–11.520 lei
h.	Indicele de actualizare	f/e	0,20 ori
i.	Valoarea contabilă brută actualizată	a x h	14.400 lei
j.	Valoarea amortizării cumulate actualizată	d x h	11.520 lei
k.	Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată	j–d	– 46.080 lei
l.	Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute (descreşterea valorii utilajului)	i–a sau g+ k	–57.600 lei

BCU ... CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În contabilitate:

a) Rezerva din reevaluare:

	%	=2131	"Maşini,		11.520
105	"Rezerve din reevaluare"		utilaje şi instalaţii de	10.800	
655	"Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"		lucru"	720	

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	46.080	46.080

sau

a) Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute:

	%	=2131	"Maşini,		57.600
105	"Rezerve din reevaluare"		utilaje şi instalaţii de	56.880	
655	"Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"		lucru"	720	

BCU "CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=105	"Rezerve din reevaluare"	46.080	46.080

Notă: Diminuarea rezervei din reevaluare de 11.520 de lei va fi acoperită din plusul de reevaluare rămas (10.800 de lei) din a doua reevaluare, iar diferenţa rămasă se înregistrează ca o cheltuială privind ajustările (720 de lei).

În acest moment, contul *105 "Rezerve din reevaluare"* este soldat.

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";
2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";
2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";
655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";
755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după a treia reevaluare se prezintă astfel:

D	105		C
		10.800	(Si)
(a)	10.800		
R	10.800		
TS	10.800	10.800	
		Ø	

D	2131		C
(Si)	72.000		
		11.520	(a)
		46.080	(b)
R	-	57.600	
TS	72.000	57.600	
		14.400	Sfd

BCUIAŞI CENTRALA UNIVERSITARĂ LIBRARY

D	2813	C
	57.600	(Si)
(b)	46.080	
R	46.080	
TS	46.080	57.600
Sfc	11.520	

D	655	C
(a)	720	
R	720	
TS	720	-
		720 Sfd

D	755	C
-		-

Notă:

Contul 655 „ Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale" se va închide cu ocazia închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul exerciţiului.

Începând cu anul 9:

$$Aa = \frac{\text{Valoarea justa}}{T-8} = \frac{2.880}{10-8} = 1.440 \text{ lei/ an.}$$

În continuare, în contabilitate, în anul 9, până la a patra reevaluare, se înregistrează amortizarea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	1.440	1.440

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

IV. Reevaluarea după încă un an (ultima reevaluare):

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a.	Valoarea contabilă brută	–	14.400 lei
b.	Amortizarea calculată actualizată	–	11.520 lei
c.	Amortizarea pe ultimul an	1.440 x 1	1.440 lei
d.	Amortizarea cumulată	b +c	12.960 lei
e.	Valoarea contabilă netă	a – d	1.440 lei
f.	Valoarea justă	–	3.600 lei
g.	Rezerva din reevaluare	f – e	2.160 lei
h.	Indicele de actualizare	f/e	2,50 ori
i.	Valoarea contabilă brută actualizată	a x h	36.000 lei
j.	Valoarea amortizării cumulate actualizată	d x h	32.400 lei
k.	Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată	j–d	19.440 lei
l.	Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute (creşterea valorii utilajului)	i–a sau g+ k	21.600 lei

În contabilitate:

a) Rezerva din reevaluare:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=	105	% "Rezerve din reevaluare"	2.160	1.440
			755	" Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"		720

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	19.440	19.440

sau

a) Diferenţa din actualizarea valorii contabile brute:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	= 105	% "Rezerve din reevaluare"	21.600	20.880
		755	" Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"		720

b) Diferenţa dintre amortizarea actualizată şi amortizarea cumulată:

105	"Rezerve din reevaluare"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	19.440	19.440

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";

2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";

2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";

655 „ Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";

755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după a patra reevaluare se prezintă astfel:

BCU "I. CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	105	C
	1.440	(a)
R -	1.440	
TS -	1.440	
Sfc 1.440		

D	2131	C
(Si) 14.400		
(a) 2.160		
(b) 19.440		
R 21.600	-	
TS 36.000		
	36.000	Sfd

D	2813	C
	12.960	(Si)
	19.440	(b)
R -	19.440	
TS -	32.400	
Sfc 32.400		

D	655	C
-	-	
-	-	
-	-	

D	755	C
	720	(a)
R -	720	
TS -	720	
Sfc 720		

Notă:

a). Creşterea rezervei din reevaluare de 2.160 de lei va fi compensată cu cheltuiala din reevaluare de 720 de lei de la precedenta reevaluare, iar diferenţa de 1.440 de lei (rămasă) se înregistrează ca o rezervă din reevaluare.

b). Contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale" se va închide cu ocazia închiderii conturilor de venituri la sfârşitul exerciţiului.

BCU "ION CREANGĂ" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În anul 10:

$$Aa = \frac{\text{Valoarea justa}}{T-9} = \frac{3.600}{10-9} = 3.600 \text{ lei/ an.}$$

Din persepectiva înregistrărilor în urma reevaluărilor succesive se constată:

1) Creşterea de valoare în urma reevaluării se tratează ca:
   a) o creştere a rezervei din reevaluare, dacă nu există o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială a acelui activ;
   b) un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ;
2) Descreşterea de valoare în urma reevaluării se tratează ca:
   a) o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă aferentă acelui activ (surplus din reevaluare);
   b) o scădere a rezervei din reevaluare cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

B. Metoda valorii nete

Aceasta este metoda utilizată în cele mai multe cazuri de reevaluare. Acestă metodă presupune eliminarea amortizării cumulate din valoarea contabilă brută a imobilizării corporale, iar valoarea netă este recalculată în funcţie de nivelul valorii juste. Are mare aplicabilitate, mai ales în reevaluarea construcţiilor, din considerente fiscale.

Aplicaţia 55.

Pentru asigurarea comparabilităţii datelor rezultate prin aplicarea celor două metode, pornim de la aceleaşi date utilizate la metoda valorii brute.

În contabilitate, anual, în anii 1-4, până la prima reevaluare, se înregistrează amortizarea:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	6.000	6.000

Deci, de 4 ori, suma totală fiind de 24.000 de lei
(6.000 lei x 4 ani).

Se impun:

1). Calculul rezervei din reevaluare;

2). Calculul modificării valorii utilajului.

1). Rezerva din reevaluare (Rr):

$Re = Vj - VCN = 54.000 - 36.000 = 18.000$ lei;

$VCN = VCB - Ac - 60.000 - 24.000 = 36.000$ lei;

$AC = Aa \times t = 6.000 \times 4 = 24.000$ lei;

$$Aa = \frac{VCB}{T} = \frac{60.000}{10} = 6.000 \text{ lei;}$$

2). Modificarea valorii utilajului (ΔMVU):

$\Delta MVU = Vj - VCB = 54.000 - 60.000 = -6.000$ lei;

în care:

- VCB – valoarea contabilă brută;
- VCN – valoarea contabilă netă;
- Vj – valoarea justă;
- T – durata normală de utilizare;
- t – timpul scurs de la precedenta reevaluare;
- Ac – amortizarea cumulată;
- Aa – amortizarea anuală;
- Rv – rezerva din reevaluare;
- ΔMVU – modificarea valorii utilajului.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pentru a crea o imagine coerentă, de ansamblu şi sistematică a datelor, ne vom folosi de următoarea construcţie tabelară:

I. Reevaluarea după 4 ani (prima reevaluare):

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a	Valoarea contabilă brută	–	60.000 lei.
b	Durata de viaţă utilă	–	10 ani.
c	Amortizarea anuală	a/b	6.000 lei.
d	Amortizarea cumulată	c x 4	24.000 lei.
e	Valoarea contabilă netă	a–d	36.000 lei.
f	Valoarea justă	–	54.000 lei.
g	Rezerva din reevaluare	f–e	18.000 lei.
h	Modificarea valorii utilajului (descreştere)	f–a	- 6.000 lei.

În contabilitate:

a) Rezerva din reevaluare şi eliminarea amortizării cumulate:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=	105	% "Rezerve din reevaluare"	24.000	18.000
			2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"		6.000

sau

a) Eliminarea amortizării din valoarea brută a utilajului:

2813	"Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport"	=2131		"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	24.000	24.000

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Rezerva din reevaluare:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=105	"Rezerve din reevaluare"	18.000	18.000

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";
2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";
2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";
655 „ Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";
755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după prima reevaluare se prezintă astfel:

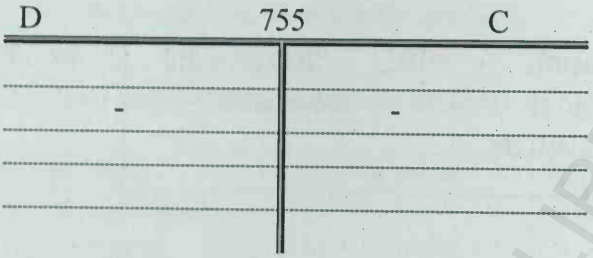
D	105	C
	18.000 (a)	
R -	18.000	
TS -	18.000	
Sfc 18.000		

D	2131	C
(Si) 60.000		
	6.000	(a)
R -	6.000	
TS 60.000	6.000	
	54.000	Sfd

D	2813	C
	24.000	(Si)
(a) 24.000		
R 24.000	-	
TS 24.000	24.000	
Ø		

D	655	C
-	-	

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY



În aceste condiţii, valoarea justă stabilită cu ocazia reevaluării devine valoare contabilă brută care, ea va fi supusă amortizării pe durata de viaţă utilă rămasă.

În continuare, în contabilitate, în anii 5-6, până la o a doua reevaluare, se înregistrează amortizarea:

$$Aa = \frac{\text{Valoarea justa}}{T-4} = \frac{54.000}{10-4} = 9.000 \text{ lei/ an:}$$

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	9.000	9.000

Deci, de 2 ori, suma totală fiind de 18.000 de lei (9.000 lei x 2 ani).

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

II. Reevaluarea după încă 2 ani (a doua reevaluare)

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a	Valoarea contabilă brută	–	54.000 lei.
b	Durata de viaţă utilă rămasă	–	6 ani.
c	Amortizarea anuală	a/b	9.000 lei.
d	Amortizarea cumulată	c x 2	18.000 lei.
e	Valoarea contabilă netă	a–d	36.000 lei.
f	Valoarea justă	–	28.800 lei.
g	Rezerva din reevaluare	f–e	- 7.200 lei.
h	Modificarea valorii utilajului (descreştere)	f–a	- 25.200 lei.

În contabilitate:

Rezerva din reevaluare şi eliminarea amortizării cumulate:

	%	=2131	"Maşini,		25.200
105	"Rezerve din reevaluare"		utilaje şi instalaţii de	7.200	
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"		lucru"	18.000	

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";

2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";

2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";

655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";

755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după a doua reevaluare se prezintă astfel:

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	105	C
	18.000	(Si)
(a)	7.200	
R	7.200	
TS	7.200	18.000
Sfc	10.800	

D	2131	C
(Si)	54.000	
	25.200	(a)
R	-	25.200
TS	54.000	25.200
	28.800	Sfd

D	2813	C
	18.000	(Si)
(a)	18.000	
R	18.000	-
TS	18.000	18.000
	Ø	

D	655	C
-		-

D	755	C
-		-

În continuare, în contabilitate, în anii 7-8, până la a treia reevaluare, se înregistrează amortizarea:

$$Aa = \frac{\text{Valoarea justa}}{T-6} = \frac{28.800}{10-6} = 7.200 \text{ lei/ an:}$$

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	7.200	7.200

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Deci, de 2 ori, suma totală fiind de 14.400 de lei (7.200 lei x 2 ani).

III. Reevaluarea după încă alţi 2 ani (a treia reevaluare):

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a	Valoarea contabilă brută	–	28.800 lei.
b	Durata de viaţă utilă rămasă	–	4 ani.
c	Amortizarea anuală	a/b	7.200 lei.
d	Amortizarea cumulată	c x 2	14.400 lei.
e	Valoarea contabilă netă	a–d	14.400 lei.
f	Valoarea justă	–	2.880 lei.
g	Rezerva din reevaluare	f–e	-11.520 lei.
h	Modificarea valorii utilajului (descreştere)	f–a	- 25.920 lei.

În contabilitate:

Rezerva din reevaluare şi eliminarea amortizării cumulate:

	% =2131	"Maşini,		25.920
105	"Rezerve din reevaluare"	utilaje şi instalaţii de	10.800	
2813	" Amortizarea instalaţiilor şi mijoacelor de transport"	lucru"	14.400	
655	"Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale"		720	

Notă: Diminuarea rezervei din reevaluare de 11.520 de lei va fi acoperită din plusul de reevaluare rămas (10.800 de lei) din a doua

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

reevaluare, iar diferenţa rămasă se înregistrează ca o cheltuială privind ajustările (720 de lei).

În acest moment, contul 105 " Rezerve din reevaluare" este soldat.

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";

2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";

2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";

655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";

755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după a treia reevaluare se prezintă astfel:

D	105	C
	10.800	(Si)
(a)	10.800	
R	10.800	
TS	10.800	10.800
	Ø	

D	2131	C	
(Si)	28.800		
		25.920	(a)
R	-	25.920	
TS	28.800	25.920	
		2.880	Sfd

D	2813	C
	14.400	(Si)
(a)	14.400	
R	14.400	-
TS	14.400	14.400
	Ø	

D	655	C	
(a)	720		
R	720		
TS	720	-	
		720	Sfd

D	755	C
-		-

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Notă: Contul 655 „ Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale se va închide cu ocazia închiderii conturilor de cheltuieli, la sfârşitul exerciţiului.

În continuare, în contabilitate, în anul 9, până la a patra reevaluare, se înregistrează amortizarea:

$$Aa = \frac{\text{Valoarea justa}}{T-8} = \frac{2.880}{10-8} = 1.440 \text{ lei/ an:}$$

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	1.440	1.440

IV. Reevaluarea după încă 1 an (ultima reevaluare):

Cod	Elemente de calcul	Mod de calcul	Nivel
a	Valoarea contabilă brută	–	2.880lei.
b	Durata de viaţă utilă rămasă	–	2 ani.
c	Amortizarea anuală	a/b	1.440 lei.
d	Amortizarea cumulată	c x 1	1.440 lei.
e	Valoarea contabilă netă	a–d	1.440 lei.
f	Valoarea justă	–	3.600 lei.
g	Rezerva din reevaluare	f–e	2.160 lei.
h	Modificarea valorii utilajului (creştere)	f–a	720 lei.

În contabilitate:

a) Eliminarea amortizării din valoarea brută:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	1.440	1.440

b) Rezerva din reevaluare:

2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	=	%	2.160	
		105	"Rezerve din reevaluare"		1.440
		755	"Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale"		720

Situaţia conturilor:

105 „ Rezerve din reevaluare";
2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru";
2813 „ Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport";
655 „Cheltuieli din reevaluarea imobilizărilor corporale";
755 „ Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale";

după a patra reevaluare se prezintă astfel:

D	105		C
		1.440	(b)
R	-	1.440	
TS	-	1.440	
Sfc	1.440		

D	2131		C
(Si)	28.800		
(b)	2.160	1.440	(a)
R	2.160	1.440	
TS	5040	1.440	
		3.600	Sfd

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

D	2813	C
	1.440	(Si)
(a)	1.440	
R	1.440	-
TS	1.440	1.440
	Ø	

D	655	C
	-	
	-	-
	-	-
		-

D	755	C
		720 (b)
R	-	720
TS	-	720
Sfc	720	

Notă:

a). Creşterea rezervei din reevaluare de 2.160 de lei va compensa cheltuiala din reevaluarea precedentă de 720 de lei, iar diferenţa rămasă va fi rezervă din reevaluare propriu-zisă;

b). Contul 755 „Venituri din reevaluarea imobilizărilor corporale" se va închide cu ocazia închiderii conturilor de venituri, la sfârşitul exerciţiiului.

Amortizarea ultimului an al duratei de viaţă utilă va fi însăşi valoarea justă stabilită la ultima reevaluare, adică de 3.600 de lei.

O imagine completă asupra metodelor de reevaluare aplicate pe aceleaşi date, ne-o redă situaţiile conturilor:

2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"

2813 „Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"

105 „ Rezerve din reevaluare"

prezentate în paralel:

BCU MANAGEMENT UNIVERSITY LIBRARY

METODA VALORII BRUTE

I. După prima reevaluare:

D	2131	C
Si	60.000	
	18.000	
	12.000	
R	30.000	0
TS	90.000	0
		90.000 Sfd

D	2813	C
		24.000 Si
		12.000
R	0	12.000
TS	0	36.000
Sfc	36.000	

D	105	C
		18.000
R	0	18.000
TS	0	18.000
Sfc	18.000	

METODA VALORII NETE

D	2131	C
Si	60.000	
		6.000
R	0	6.000
Ts	60.000	6.000
		54.000 Sfd

D	2813	C
		24.000 Si
	24.000	
R	24.000	0
TS	24.000	24.000
	Ø	

D	105	C
		18.000
R	0	18.000
TS	0	18.000
Sfc	18.000	

Notă:

Soldul iniţial al contului 2813 „Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport" provine din înregistrarea amortizării anuale, în mod curent, în primii 4 ani.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

II. După a doua reevaluare:

D	2131	C
Si	90.000	
		7.200
		10.800
R	0	18.000
TS	90.000	18.000
		72.000 Sfd

D	2131	C
Si	54.000	
		25.200
R	0	25.200
Ts	54.000	25.200
		28.800 Sfd

D	2813	C
		54.000 Si
	10.800	
R	10.800	0
TS	10.800	54.000
Sfc	43.200	

D	2813	C
		18.000 Si
	18.000	
R	18.000	0
TS	18.000	18.000
		Ø

D	105	C
		18.000 Si
	7.200	
R	7.200	0
TS	7.200	18.000
Sfc	10.800	

D	105	C
		18.000 Si
	7.200	
R	7.200	0
TS	7.200	18.000
Sfc	10.800	

Notă :

1) Soldurile iniţiale ale conturilor 2131" Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru" şi 105 „ Rezerve din reevaluare" provin din soldurile finale după prima reevaluare;

2) Soldul iniţial al contului 2813 „Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport" provine din soldul final al contului după prima reevaluare, plus înregistrarea curentă a amortizării între prima şi a doua reevaluare.

BCU "ŞTEFAN CEL MARE" SUCEAVA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

III. După a treia reevaluare:

D	2131	C
Si	72.000	
		11.520
		46.080
R	0	57.600
TS	72.000	57.600
		14.400 Sfd

D	2131	C
Si	28.800	
		25.920
R	0	25.920
Ts	28.800	25.920
		2.880 Sfd

D	2813	C
		57.600 Si
	46.080	
R	46.080	0
TS	46.080	57.600
Sfc	11.520	

D	2813	C
		14.400 Si
	14.400	
R	14.400	0
TS	14.400	14.400
	Ø	

D	105	C
		10.800 Si
	10.800	
R	10.800	0
TS	10.800	10.800
	Ø	

D	105	C
		10.800 Si
	10.800	
R	10.800	0
TS	10.800	10.800
	Ø	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

IV. După a patra reevaluare:

D	2131	C
Si	14.400	
	2.160	
	19.440	
R	21.600	0
TS	36.000	0
		36.000 Sfd

D	2131	C
Si	2.880	
	2.160	1.440
R	2.160	1.440
Ts	5.040	1.440
		3.600 Sfd

D	2813	C
		12.960 Si
		19.440
R	0	19.440
TS	0	32.400
Sfc	32.400	

D	2813	C
		14.400 Si
	14.400	
R	14.400	0
TS	14.400	14.400
		Ø

D	105	C
		1.440
R	0	1.440
TS	0	1.440
Sfc	1.440	

D	105	C
		1.440
R	0	1.440
TS	0	1.440
Sfc	1.440	

Din această prezentare comparativă, trebuie reţinute următoarele aspecte:

- Indiferent de metoda de reevaluare, contul 105 „ Rezerve din reevaluare" are valori identice pentru fiecare reevaluare;
- Soldul final al contului 2131 „ Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru", după fiecare reevaluare diferă de la o metodă de reevaluare la alta, cu implicaţii majore asupra fiscalităţii.

B.C.U. „M. EMINESCU" IAŞI

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

SINTETIZÂND:

1) Reevaluarea imobilizărilor corporale are loc dacă există un act normativ care o reglementează, dar nu o obligă, opţiunea aparţinând entităţii economice;

2) Rezultatul reevaluării îl reprezintă *rezervele din reevaluare*, care constau în:

a. *Surplus* de valoare care echivalează cu o majorare a capitalurilor proprii;

b. *Minus* de valoare care echivalează cu o diminuare a capitalurilor proprii.

3) Rezervele din reevaluare=Valoarea justă – Valoarea netă contabilă;

4) Tratarea ***amortizării*** la data reevaluării:

a. *Recalculată* proporţional cu schimbarea valorii contabile brute, astfel încât valoarea contabilă actualizată să fie egală cu valoarea reevaluată plus amortizarea actualizată;

b. *Eliminată* din valoarea contabilă brută, iar valoarea netă actualizată este egală cu valoarea reevaluată.

5) Tratarea ***rezervei din reevaluare***:

a. ***Surplusul*** de valoare:

a_1) ca o creştere a rezervei din reevaluare („Capital şi rezerve"), dacă nu a existat o descreştere anterioară recunoscută ca o cheltuială aferentă acelui activ;

a_2) ca un venit care să compenseze cheltuiala cu descreşterea recunoscută anterior la acel activ;

b. ***Minusul*** de valoare:

b_1) ca o cheltuială cu întreaga valoare a deprecierii, atunci când în rezerva din reevaluare nu este înregistrată o sumă referitoare la acel activ (surplus din reevaluare);

b_2) ca o scădere a rezervei din reevaluare („ Capital şi rezerve"), cu minimul dintre valoarea acelei rezerve şi

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

valoarea descreşterii, iar eventuala diferenţă rămasă neacoperită se înregistrează ca o cheltuială.

6) În contabilitate, înregistrările vor avea loc ţinând cont de punctul 5 „Tratamentul rezervei din reevaluare".

VI.2.3. Reevaluarea imobilizărilor corporale complet amortizate

Sunt situaţii în viaţa entităţilor economice când o imobilizare corporală, deşi i-a expirat durata de viaţă utilă, mai poate fi utilizată în procesele economice, conform destinaţiei ei economice. In situaţia în care categoria de imobilizări corporale din care face parte imobilizarea respectivă este supusă reevaluării, şi aceasta va fi reevaluată.

Cu ocazia reevaluării imobilizărilor corporale complet amortizate, fiecăreia dintre ele i se atribuie o valoare nouă şi o durată de utilizare economică nouă, corespunzătoare perioadei estimate a se folosi în continuare. Aceşti doi parametri trebuie stabiliţi în mod obiectiv.

Aplicaţia 56.

O entitate achiziţionează, în luna august „N" , un utilaj pentru care:

- valoarea la cost de achiziţie : 24.000 de lei;
- durata normală de funcţionare: 5 ani;
- metoda de amortizare: liniară;
- la sfârşitul exerciţiului financiar „ N+6" are loc reevaluarea categoriei de active din care utilajul face parte, stabilindu-se, pentru utilajul în cauză:
  - valoarea justă : 7.200 de lei;
  - durata de utilizare estimată: 2 ani.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

În contabilitate:

1) achiziţionarea utilajului:
   a) primirea facturii şi recepţia:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		28.800
2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"			24.000	
4426	"TVA deductibilă"			4.800	

   b) plata facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	„Conturi la bănci în lei"	28.800	28.800

2) amortizarea lunară (60 luni):

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	400	400

3) reevaluarea:
   a) eliminarea amortizării cumulate:

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	24.000	24.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) surplusul de valoare (rezerva din reevaluare):

2131	"Maşini utilaje şi instalaţii de lucru"	=105	„Rezerve din reevaluare"	7.200	7.200

4) amortizarea lunară , după reevaluare:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	300	300

VI.2.4.Tratamentul contabil ulterior aferent rezervelor din reevaluare

Rezervele din reevaluare, odată constituite, nu pot rămâne pe termen nelimitat în *contul 105 „ Rezerve din reevaluare*".

Reglementările contabile precizează [50]:

- Surplusul din reevaluare recunoscut în rezerva din reevaluare (*contul 105 "Rezerve din reevaluare*") este transferat (capitalizat) direct în rezultatul reportat (*contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare*"), atunci când acest surplus reprezintă un câştig realizat. Câştigul se consideră realizat la scoaterea din evidenţă a activului pentru care s-a constituit rezerva din reevaluare. Cu toate acestea, o parte din câştig poate fi realizat pe măsură ce activul este folosit de entitate. În acest

[50] *O.M.F.P. nr. 1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 3.4, pct.109, integral.

FCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

caz, valoarea rezervei transferate este diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi valoarea amortizării calculate pe baza costului iniţial al activului;

- Până la aplicarea prevederilor OMFP nr.1802/2014, surplusul din reevaluare era transferat direct în rezerve (*contul 1065 " Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve de reevaluare"*). La aplicarea pentru prima dată a noilor prevederi, soldul creditor al contului 1065 se transferă asupra *contului 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"*

Opţiunea entităţii pentru una din cele două variante este strâns legată de tratamentul fiscal al rezervelor din reevaluare.

Aplicaţia 57.

O entitate achiziţionează , în decembrie „ N", un utilaj, cunoscând:

- valoarea la preţ de achiziţie: 30.000 de lei;
- durata de viaţă utilă: 5 ani;
- metoda de amortizare: liniară;
- la 31 decembrie N+3 are loc reevaluarea activului, la o valoare justă de 18.000 lei;
- la 31 decembrie N+4 are loc casarea utilajului din considerente tehnice.

În contabilitate:

a) primirea facturii şi recepţia:

	%	=404	"Furnizori de imobilizări"		36.000
2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"			30.000	
4426	"TVA deductibilă"			6.000	

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	=5121	„Conturi la bănci în lei"	36.000	36.000

c) amortizarea lunară (30.000 lei : 60 luni):

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	500	500

d) reevaluarea:

d_1) eliminarea amortizării cumulate (36 luni x 500 lei):

2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	=2131	„Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"	18.000	18.000

d_2) surplusul de valoare din reevaluare (18.000 lei valoare justă – 12.000 lei, valoare contabilă netă) = 6.000 de lei :

	%	=105	"Rezerve din reevaluare"		6.000
2131	"Maşini, utilaje şi instalaţii de lucru"			6.000	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) amortizarea lunară (18.000 lei /24 luni):

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"	750	750

f) casarea;

f_1) scoaterea din gestiune:

	%	=2131	„Maşini,		18.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"		utilaje şi instalaţii de lucru"	9.000	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			9.000	

f_2) transferul rezervei din reevaluare:

105	"Rezerve din reevaluare"	=1175	„Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"	6.000	6.000

Aceasta este varianta când rezerva din reevaluare este transferată la rezerve, în integralitate, la casarea activului.

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Se poate utiliza şi varianta transferului a părţi echivalente din rezerva din reevaluare, cu diferenţa dintre amortizarea calculată pe baza valorii contabile reevaluate şi amortizarea calculată pe baza costului iniţial (în cazul nostru, după înregistrarea lunară a amortizării, are loc transferul sumei de 250 de lei).

La fel se abordează problema în situaţia reevaluărilor succesive, când trebuie să urmărim evoluţia contului 105 „ Rezerve din reevaluare". Calculele sunt mai complexe, însă.

VI.3. Tratamentul fiscal aferent reevalării imobilizărilor corporale

Deşi precedentul Cod fiscal a fost introdus la 01.01.2004, nu putem afirma că există o stabilitate în ceea ce priveşte tratamentul rezervei din reevaluare. Deseori se întâlnesc situaţii în care prevederile Codului fiscal cu privire la reevaluarea activelor sunt interpretate în mod eronat de către practicieni, fapt ce generează diferenţe în ceea ce priveşte calculul impozitului pe profit.

Modificări esenţiale, din acest punct de vedere, au fost aduse prin OUG nr 34/2009, cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 şi reglementarea unor măsuri financiar-fiscale.

Un prim aspect ce trebuie luat în considerare la tratamentul fiscal aferent reevaluării imobilizărilor corporale se referă la faptul că, în urma reevaluării, costul istoric al unui activ este substituit de valoarea justă, valoare care, ea va fi supusă amortizării pe durata de viaţă utilă rămasă a activului. Ori, când am abordat problema „Contabilităţii fiscale a amortizării" am văzut implicaţiile fiscale ale amortizării.

Un alt aspect ce trebuie avut în vedere în legătură cu impactul fiscal al reevaluării activelor se referă la momentul exact în care rezerva din reevaluare este impozitată.

În funcţie de data la care a fost efectuată reevaluarea, putem delimita următoarele tratamente fiscale diferite, privind ***surplusul*** obţinut din reevaluare:

- *Până la 01.01.2004*: cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost ***deductibile*** *fiscal*:

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- *Între 01.01.2004 şi 31.12.2006*: cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate ***nedeductibile*** *fiscal*. Au fost considerate cheltuieli nedeductibile doar cele aferente reevaluărilor efectuate după 01.01.2004.
- *Între 01.01.2007 şi 30.04.2009:* cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate ***deductibile*** *fiscal*. Valoarea fiscală include:
  - reevaluările efectuate până la 31.12.2003;
  - reevaluările efectuate după 01.12.2007;
  - partea rămasă neamortizată evidenţiată în sold la 31.12.2006, pentru reevaluările efectuate în perioada 01.01.2004 – 31.12.2006;
- *Începând cu 01.05.2009*: cheltuielile cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare au fost considerate ***deductibile*** fiscal, iar rezervele din reevaluare aferente reevaluărilor efectuate după 01.01.2004 sunt considerate şi venituri ***impozabile*** începând cu luna mai 2009.

Urmare a adoptării OUG nr.34/2009, Coful fiscal precedent se modifică (art.22, al (5^1)). Prin această modificare se limitează oarecum recunoaşterea fiscală a cheltuielilor cu amortizarea aferentă rezervelor din reevaluare. Altfel spus, în cazul unui plus de valoare înregistrat în urma reevaluării unei imobilizări corporale, cheltuiala cu amortizarea este considerată integral deductibilă, însă diferenţa dintre amortizarea calculată, având la bază valoarea justă şi amortizarea aferentă imobilizării înainte de reevaluare reprezintă un element similar veniturilor şi se impozitează ca atare, nu doar la schimbarea destinaţiei rezervei.

Mai mult, este limitată la recunoaşterea fiscală a rezervelor din reevaluare la momentul scoaterii din gestiune a activelor la care se referă rezervele respective.

În ceea ce priveşte ***minusul*** obţinut din reevaluare, acesta reprezintă, conform Codului fiscal actual (art.25, al (4), lit. l), cheltuieli ***nedeductibile***. În consecinţă, plusul de valoare obţinut la o reevaluare ulterioară, înregistrat la venituri pentru a compensa deprecierea precedentă, este considerat venit ***neimpozabil***.

O abordare distinctă, din punct de vedere fiscal, o impune *impactul metodei de reevaluare asupra impozitului pe clădiri* ale persoanelor juridice.

Impozitul pe clădiri se determină prin aplicarea unei cote de impozitare asupra valorii impozabile a clădirii, cuprinsă între 0,08 % şi 0,2 %, inclusiv (art.460, al.(1) din actualul Cod fiscal), iar competenţa de stabilire a acestei cote revine consiliilor locale.

În cazul reevaluării unei clădiri, valoarea impozabilă a clădirii este valoarea contabilă rezultată în urma reevaluării, adică valoarea justă.

După cum am observat din prezentarea paralelă a situaţiei contului de imobilizări corporale în cazul celor două metode de reevaluare, soldul final după reevaluare diferă de la o metodă la alta. Ori, soldul final era tocmai valoarea justă în urma reevaluării, devenită noua valoare contabilă. Asupra acesteia se va aplica cota de impozit anual. Altfel spus, se aplică la soldul contului 212 „ Construcţii"şi nu la valoarea contabilă netă.

Este evident faptul că, prin aplicarea metodei valorii nete, impozitul pe clădiri este mai mic decât în cazul aplicării metodei actualizării valorii brute de reevaluare. De aici şi necesitatea utilizării metodei valorii nete de reevaluare.

Începând cu 01.01.2012, au fost reglementate şi situaţiile în care clădirile nu au fost reevaluate, ştiut fiind faptul că reevaluarea este legală dar nu şi obligatorie. În acest sens, cota impozitului pe clădirile nereevaluate este:

- între 10% şi 20% asupra valorii contabile (de bilanţ) pentru clădirile care nu au fost reevaluate în ultimii 3 ani anteriori anului fiscal de referinţă;
- între 30% şi 40% pentru clădirile care nu au fost reevaluate în ultimii 5 ani anteriori anului fiscal de referinţă,cu excepţia clădirilor care sunt utilizate şi după expirarea duratei de viaţă utilă (complet amortizate).

Pentru perioada următoare (începând cu 01.01.2016), valoarea impozabilă a clădirii se actualizează o dată la 3 ani pe baza unui *raport de evaluare* a clădirii întocmit de un evaluator autorizat în conformitate cu standardele de evaluare a bunurilor aflate în vigoare la data evaluării.

În cazul în care proprietarul clădirii nu a actualizat valoarea impozabilă a clădirii în ultimii 3 ani anteriori anului de referinţă, cota impozitului pe clădiri este de 5%.[51]

Având în vedere aceste cote de impozit pe clădiri atât de ridicate pentru clădirile nereevaluate, este lesne de înţeles faptul că fiecare entitate economică este interesată să îşi reevalueze construcţiile.

În cazul imobilizărilor corporale care au fost reevaluate şi pentru care s-au constituit rezerve din reevaluare, dar care sunt scoase din evidenţă (cedate sau casate), rezerva din reevaluare disponibilă se consideră câştig efectiv realizat şi se transferă *în contul 1175 „Rezultatul reportat reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare"*.

Abordările fiscale ale reevaluării imobilizărilor corporale sunt, pe cât de complexe, pe atât de interesante.

Surprinderea tuturor cazurilor posibil de întâlnit în viaţa unei entităţi economice, în legătură cu tratamentul contabil şi fiscal al reevaluării imobilizărilor corporale, poate face obiectul unui curs distinct, de mare întindere.

De fiecare dată, trebuie luate în considerare atât reglementările contabile (O.M.F.P. nr. 1802/2014), cât şi cele fiscale (Legea nr. 227/2015), actuale, dar şi viitoarele acte normative ce vor aduce modificări/completări acestora.

[51] *Legea nr 227/2015* privind Codul fiscal, art.460, al. (6) şi (8).

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL VII

PARTICULARITĂŢI ALE CONTABILITĂŢII ŞI FISCALITĂŢII IMOBILIZARILOR NECORPORALE

VII. 1. Aspecte generale privind imobilizările necorporale

Parte integrantă a activelor imobilizate şi indispensabilă înfiinţării şi funcţionării entităţii economice, imobilizările necorporale necesită o abordare specifică (particulară), atât din punct de vedere contabil, cât şi din punct de vedere fiscal.

Făcând parte din aceeaşi structură de avere a entităţii economice, imobilizările corporale şi imobilizările necorporale au şi elemente comune ce le caracterizează, dar şi elemente specifice ce le particularizează, ultimele cu implicaţii contabile şi fiscale diferite.

Elementele comune ale imobilizărilor corporale şi imobilizărilor necorporale rezultă, în mod vizibil, din însăşi *definirea* structurii de avere din care acestea fac parte, şi anume *active imobilizate*:

- sunt resurse controlate de entitate;
- sunt generatoare de beneficii economice viitoare pe o perioadă mai mare de un an;
- sunt deţinute în vederea utilizării pentru producerea sau furnizarea de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;
- sunt dobândite spre a fi utilizate şi nu destinate comercializării.

De asemenea, şi imobilizările corporale şi imobilizările necorporale sunt supuse deprecierii lor valorice în timp şi, în general, oscilaţiilor valorice.

Elementele specifice ce particularizează imobilizările necorporale se referă în principal, la următoarele aspecte:

BCU TRANSILVANIA UNIVERSITY LIBRARY

- "o imobilizare necorporală este un activ nemonetar identificabil fără formă fizică"[52] sau "un activ nemonetar, identificabil fără fond economic fizic".[53]

O imobilizare necorporală îndeplineşte ***caracteristica de identificare***[54] atunci când, fie:

a) este separabilă, adică poate fi separată sau desprinsă din entitate şi vândută, transferată, cesionată printr-un contract de licenţă sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un alt contract, cu un activ identificabil sau cu o datorie identificabilă aferent(ă), indiferent dacă entitatea intenţionează sau nu să facă acest lucru; fie

b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi şi obligaţii.

- imobilizările necorporale sunt, de multe ori, considerate ca fiind investiţii nemateriale, concretizate în cheltuieli ocazionate de dobândirea unor drepturi pe termen lung;
- durata de viaţă utilă a unei imobilizări necorporale poate fi determinată sau nedeterminată.

Termenul "nedeterminat" nu înseamnă "infinit". Durata de viaţă utilă nedeterminată nu trebuie să depindă de costurile viitoare prevăzute în surplus faţă de cele care se impun pentru a menţine activul imobilizat necorporal la respectivul standard de performanţă.

O imobilizare necorporală cu durată de viaţă utilă nedeterminată nu trebuie amortizată.[55]

- o imobilizare necorporală trebuie scoasă din evidenţă la cedare sau atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa;

---

[52] *O.M.F.P. nr. 1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4.2, pct.144, al.(1).

[53] *IAS 38, Imobilizări necorporale*, punctul 8 şi IFRS 3, Combinări de întreprinderi, Anexa A,

[54] *IAS 38, Imobilizări necorporale*, punctul 12 şi O.M.F.P. nr. 1802/2014, Secţiunea 4.4.2, pct. 150.

[55] *IAS 38, Imobilizări necorporale*, punctul 107.

- câştigurile sau pierderile care rezultă în urma încetării utilizării sau ieşirii din gestiune a unei imobilizări necorporale se determină ca diferenţă între veniturile generate de ieşirea acesteia şi valoarea sa neamortizată, plus cheltuielile ocazionate de cedare;
- imobilizările necorporale sunt, în general, greu vandabile şi, de aceea, evaluarea lor după recunoaşterea iniţială este mai complexă, întâmpinând dificultăţi în identificarea de elemente asemănătoare care să fie vândute pe piaţă şi cu a căror valoare să se realizeze compararea, neexistând o piaţă activă.

Dacă nu există o piaţă activă pentru o imobilizare necorporală, valoarea justă a acesteia este suma pe care entitatea ar fi plătit-o pentru ea la data achiziţiei, într-o tranzacţie desfăşurată în condiţii obiective între părţi interesate şi aflate în cunoştinţă de cauză, pe baza celor, mai bune informaţii disponibile. Pentru stabilirea acestei sume, entitatea ia în considerare rezultatul tranzacţiilor recente pentru imobilizări necorporale similare. De exemplu, entitatea poate aplica multiplicatori, care redau tranzacţiile curente de pe piaţă, unor factori care reflectă rentabilitatea imobilizării necorporale respective (venitul, profitul brut, deprecierea şi amortizarea).

- imobilizările necorporale sunt de o asemenea natură încât, în multe cazuri, nu există adăugiri sau înlocuiri ale componentelor acestora.

De aceea, majoritatea costurilor ulterioare care pot avea loc au rolul, mai degraba, de a menţine beneficiile economice viitoare preconizate încorporate într-o imobilizare necorporală existentă. Prin urmare, doar rareori costurile ulterioare recunoaşterii iniţiale a unei imobilizări necorporale sunt recunoscute în valoarea contabilă a acestui activ. Aceasta, deoarece astfel de costuri nu pot fi diferenţiate de costurile cu dezvoltarea entităţii, ca întreg.

Eventualele cheltuieli ulterioare aduse unei imobilizări necorporale vor majora costul acesteia doar atunci când este *probabil* că aceste cheltuieli vor permite activului respectiv să genereze beneficii economice viitoare peste performanţa prevăzută iniţial şi pot fi evaluate în mod *credibil*.

- beneficiile economice viitoare generate de o imobilizare necorporală pot include *venituri* din vânzarea produselor sau

serviciilor, *economii de costuri* sau *alte beneficii* rezultate din utilizarea activului de către entitate. De exemplu, utilizarea proprietăţii intelectuale într-un proces de producţie poate, mai degrabă, să reducă costurile viitoare de producţie decât să crească veniturile viitoare;

- chiar dacă într-o viziune internaţională imobilizările necorporale sunt supuse reevaluării periodice, în viziune românească acestea nu sunt supuse reevaluării.

VII.2. Delimitări şi structuri privind imobilizările necorporale

Aşa cum rezultă din IAS 38 "Imobilizări necorporale", la baza identificării şi recunoaşterii imobilizărilor necorporale stau două criterii:

- probabilitatea realizării de beneficii economice viitoare în folosul entităţii;
- credibilitatea evaluării.

"O imobilizare necorporală trebuie recunoscută dacă, şi numai dacă:

a) este probabil ca beneficiile eonomice viitoare preconizate atribuibile imobilizării să revină entităţii; şi
b) costul imobilizării poate fi evaluat în mod fiabil." [56]

Dacă un element nu îndeplineşte condiţiile de recunoaştere a unei imobilizări necorporale, costul aferent dobândirii sale, indiferent pe ce cale, este recunoscut drept cheltuială a perioadei în care este suportat.

Problema identificării, delimitării, structurării şi ierarhizării imobilizărilor necorporale prezintă o importanţă deosebită, atât din punct de vedere contabil, cât şi din punct de vedere fiscal.

Recunoaşterea iniţială a unei imobilizări necorporale are loc la costul de achiziţie sau la costul de producţie, în funcţie de modul de dobândire: *achiziţie separată* sau *generare internă.*

Achiziţia separată are loc la costul sau preţul de achiziţie. Acesta este suma pe care entitatea o plăteşte pentru a dobândi separat o imobilizare necorporală şi reflectă aşteptările privind probabilitatea ca

[56] *I.A.S. 38 " Imobilizări necorporale"*, punctual 21.

BCU CLUJ-NAPOCA UNIVERSITY LIBRARY

beneficiile economice viitoare preconizate ale imobilizării necorporale să revină entităţii şi poate fi evaluat în mod credibil.

Costul unei imobilizări necorporale achiziţionată separat este alcătuit din:

- costul său de achiziţie;
- taxele vamale de import;
- taxele de achiziţie nerambursabile;
- orice cost direct atribuibil pregătirii activului pentru utilizarea prevăzută:
  - cheltuielile cu personalul determinate de aducerea activului la starea sa de funcţionare;
  - onorariile profesionale care decurg direct din aducerea activului la condiţia sa de funcţionare;
  - costurile de testare a funcţionării activului în mod corespunzător.

Dacă la achiziţia separată a imobilizărilor necorporale se beneficiază de reduceri comerciale, acestea se scad din costul lor de achiziţie.

De asemenea, nu se includ în costul de achiziţie:

- costurile de introducere a unui nou produs sau serviciu (inclusiv costurile de publicitate şi activităţi promoţionale);
- costurile de desfăşurare a unei activităţi într-un loc nou sau cu o nouă clasă de clienţi;
- costurile general-administrative şi alte cheltuieli de regie.

Generarea internă are loc la costul de producţie. Acesta este suma costurilor suportate de la data la care imobilizarea necorporală identificată a îndeplinit pentru prima oară criteriile de recunoaştere ca imobilizări necorporale şi este compus din toate costurile direct atribuibile care sunt necesare pentru crearea, producerea şi pregătirea activului pentru a fi capabil să funcţioneze în maniera intenţionată de către conducere.

Costul de producţie este alcătuit din:

- cheltuielile direct atribuibile cu materialele şi serviciile utilizate sau consumate pentru generarea imobilizării necorporale;

BCU MOLDOVA UNIVERSITY LIBRARY

- cheltuielile direct atribuibile cu personalul impuse de generarea imoblizării necorporale;
- taxele de înregistrare a unui drept legal legat de generarea imobilizării necorporale;
- amortizarea brevetelor şi licenţelor utilizate la generarea imobilizării necorporale.

Nu fac parte din costul de producţie:

- costurile aferente vânzării, costurile general-administrative şi alte costuri generale de regie, cu excepţia cazului în care astfel de costuri pot fi atribuite direct procesului de pregătire a imobilizării pentru utilizare;
- costurile cu instruirea personalului pentru utilizarea activului;
- ineficienţele identificate şi pierderile iniţiale din exploatare suportate înainte ca imobilizarea necorporală să atingă performanţa proiectată;
- orice cheltuială aferentă unui element necorporal care a fost iniţial recunoscută drept cheltuială a perioadei anterioare generării imobilizării necorporale.

Pentru a stabili dacă o imobilizare necorporală generată intern respectă criteriile de recunoaştere - *probabilitatea* realizării de beneficii economice viitoare în folosul entităţii şi *fiabilitatea (credibilitatea)* evaluării - procesul de generare a activului imobilizat se împarte în două faze:

a) faza de cercetare;
b) faza de dezvoltare.

"*Cercetarea* este investigarea originală şi planificată întreprinsă în scopul câştigării unor cunoştinţe sau înţelesuri ştiinţifice ori tehnice noi." [57]

"*Dezvoltarea* este aplicarea descoperirilor din cercetare sau a altor cunoştinţe într-un plan sau un proiect care vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau

[57] *IAS 38 „ Imobilizări necorporale*", punctul 8.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

îmbunătăţite substanţial, înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale." [58]

" Faza de cercetare" şi "faza de dezvoltare" au o semnificaţie mai vastă decât termenii de "cercetare" şi "dezvoltare".

Dacă o entitate nu poate face distincţia între faza de cercetare şi faza de dezvoltare în procesul de generare internă a unei imobilizări necorporale, atunci toate costurile aferente procesului se tratează ca fiind suportate exclusiv în faza de cercetare.

Nicio imobilizare necorporală provenită din ***cercetare*** (sau din faza de cercetare a unui proiect intern) nu trebuie recunoscută. Costurile acestei faze trebuie recunoscute drept cheltuială atunci când sunt suportate.

În faza de cercetare a unui proiect intern de generare a unei imobilizări necorporale, o entitate nu poate demonstra că există o imobilizare necorporală şi că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. De aceea, aceste costuri sunt recunoscute drept cheltuieli atunci când sunt suportate.

Sunt activităţi de cercetare:

- activităţile destinate obţinerii de cunoştinţe noi;
- identificarea, evaluarea şi selecţia finală a aplicaţiilor pentru rezultatele cercetărilor sau pentru alte cunoştinţe;
- căutarea de alternative pentru materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii;
- formularea, proiectarea, evaluarea şi selecţia finală a alternativelor posibile de materiale, instrumente, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite.

O imobilizare necorporală provenită din ***dezvoltare*** (sau din faza de dezvoltare a unui proiect intern) trebuie recunoscută dacă, şi numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele de mai jos:

a) *fezabilitatea tehnică* necesară finalizării imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

[58] *IAS 38 „ Imobilizări necorporale*", punctul 8.

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) *intenţia* sa de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau vinde;

c) *capacitatea* sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

d) *modul în care* imobilizarea necorporală *va genera* beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existenţa unei pieţe pentru producţia generată de imobilizarea necorporală sau pentru imobilizarea necorporală în sine, sau dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

e) *disponibilitatea* unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură adecvate pentru finalizarea dezvoltării imobilizării necorporale şi pentru utilizarea sau vânzarea acesteia;

f) *capacitatea* de a evalua fiabil (complet, neutru şi fără erori) costurile atribuibile imobilizării necorporale în cursul dezvoltării sale.

În faza de dezvoltare a unui proiect intern, o entitate poate, în anumite cazuri, să identifice o imbilizare necorporală şi să demonstreze că aceasta va genera beneficii economice viitoare probabile. Acest lucru este posibil deoarece faza de dezvoltare a unui proiect este mai avansată decât faza de cercetare.

Cheltuielile de dezvoltare includ cheltuielile privind aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe, în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înainte de stabilirea producţiei de serie sau a utilizării.

Sunt activităţi de dezvoltare[59] :

a) proiectarea, construcţia şi testarea unor prototipuri şi modele înainte de producţie şi utilizare;

b) proiectarea instrumentelor, şabloanelor, tiparelor şi matriţelor care implică o tehnologie nouă;

---

[59] *IAS 38 „ Imobilizări necorporale*" punctul 59.
O.M.F.P.nr. 1802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4.2, pct. 168 .

c) proiectarea, construcţia şi funcţionarea unei fabrici-pilot care nu se află pe o scară fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia comercială;
d) proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau sevicii noi sau îmbunătăţite.

Costurile generate intern care nu pot fi diferenţiate de costul dezvoltării întreprinderii ca întreg, nu sunt recunoscute ca imobilizări necorporale. Astfel de costuri sunt cele cu mărcile, titlurile de publicaţii, listele de clienţi şi altele similare.

În funcţie de natura şi utilizarea similare în activităţile unei entităţi, imobilizările necorporale se grupează în clase [60] sau categorii. [61]

Clasele de imobilizări necorporale pot include:

a) nume de mărci;
b) casete tehnice şi titluri de publicaţii;
c) programe informatice;
d) licenţe şi francize;
e) drepturi de autor, brevete şi alte drepturi de proprietate industrială, drepturi de întreţinere şi de exploatare;
f) reţete, formule, modele, desene şi prototipuri;
g) imobilizări necorporale în curs de dezvoltare.

Conform reglementărilor contabile româneşti actuale, categoriile de imobilizări necorporale cuprind:

- Cheltuielile de constituire;
- Cheltuielile de dezvoltare;
- Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare, cu excepţia celor create intern de entitate;
- Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale;
- Fondul comercial pozitiv;
- Alte imobilizări necorporale;
- Avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale.

[60] IAS 38 " Imobilizări necorporale" pct.119.
[61] *O.M.F.P.nr. 1802/29.12.2014* , Secţiunea 4.4.2, pct. 174 .

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înfiinţarea entităţii sau dezvoltarea activităţii acesteia, fiind reprezentate de:

- taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare;
- cheltuieli cu emiterea şi vânzarea de acţiuni şi obligaţiuni;
- alte cheltuieli legate de înfiinţarea şi extinderea activităţii entităţii.

Cheltuielile de constituire se amortizează liniar, pe o perioadă de maximum 5 ani.

În situaţia în care cheltuielile de constituire nu au fost amortizate integral, nu se admite legal nicio distribuire din profituri, dacă suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat nu este cel puţin egală cu suma cheltuielilor neamortizate.

Cheltuielile de dezvoltare sunt cheltuielile generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect ce vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înaintea stabilirii producţiei de serie sau utilizării.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează liniar, ***pe o perioadă de maximum 5 ani***, sau pe durata de utilizare sau pe perioada contractului, ***care nu poate depăşi 10 ani***, iar în cazul în care durata contractului său de utilizare depăşeşte 5 ani, durata de amortizare nu poate depăşi 10 ani.

În situaţia în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost amortizate integral, este interzisă distribuirea profiturilor, cu excepţia cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puţin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare sunt cheltuieli ocazionate de achiziţionarea sau dobândirea pe alte căi a brevetelor, licenţelor, mărcilor de fabricaţie şi a altor drepturi similare de proprietate industrială sau intelectuală, inclusiv valoarea acestora aduse ca aport de către acţionari sau primite gratuit.

Acestea se înregistrează la imobilizări necorporale la costul de achiziţie sau la valoarea de aport sau justă (valoarea de aport se asimilează valorii juste), după caz, în funcţie de modul de dobândire.

BCU CLUJ UNIVERSITY LIBRARY

În mod concret:

Concesiunea reprezintă dreptul de exploatare a unor bunuri sau de exercitare a unor activităţi dobândite de către o persoană, numită *concesionar*, de la o altă persoană, numită *concedent,* pe o perioadă determinată de timp, în contul unei sume de bani care este amortizabilă.

În cazul unui contract de concesiune a serviciilor de tip public-privat, dreptul concesionarului de a taxa utilizatorii serviciului public se înregistrează la imobilizări necorporale dacă sunt stabilite valoarea şi durata concesiunii.

Conform reglementărilor contabile româneşti[62], un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă:

a) concedentul controlează sau reglementeză ce servicii trebuie să presteze concesionarul, numit operator, în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze şi la ce preţ; şi
b) concedentul controlează - prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod - orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

Brevetul de invenţie reprezintă dreptul exclusiv al unei persoane de a fabrica un anumit produs sau de a utiliza un anumit produs tehnologic, drept ce poate fi transmis spre utilizare, pe baza unui contract de cesiune, unei alte persoane pe baza plăţii unui preţ stabilit prin contract de licenţă.

Licenţa este dreptul dobândit al unei persoane de a utiliza, total sau parţial, un brevet de invenţie realizat de un inventator, în schimbul unei sume de bani, pe baza unui contract de cesiune sau de licenţă.

Marca de fabricaţie (comercială) reprezintă dreptul posesorului de a folosi un simbol sau un nume înregistrat pentru identificarea unui bun sau serviciu.

Drepturile şi activele similare cuprind: *know-how-ul*, *uzufructul*, *superficia* şi *franciza.*

Know-how-ul reprezintă dreptul unei persoane de a utiliza cunoştinţe tehnice şi procedee tehnologice care nu fac obiectul unui

---

[62] *O.F.P.F. nr. 1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 4.4.2., pct. 177, al.(2).

brevet de invenţie, dar care aparţin celor care le-au creat şi care au facut obiectul comercializării.

Uzufructul reprezintă dreptul dobândit de o persoană de a se folosi pe deplin de un bun care aparţine altei persoane şi pe care trebuie să îl restituie la încetarea acestui drept (contractului).

Superficia reprezintă dreptul de proprietate al unei persoane asupra unei clădiri construite sau plantaţii efectuate pe terenul altei persoane, precum şi dreptul de folosinţă asupra acestui teren.

Franciza reprezintă dreptul dobândit de către o entitate de a exploata dreptul de proprietate industrială sau intelectuală al altei entităţi cu renume, în schimbul unei contribuţii financiare, în scopul producerii şi/sau livrării de bunuri, ori al prestării de servicii.

Din enunţurile şi descrierile de mai sus, cu privire la concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare, rezultă clar faptul că această categorie de imobilizări necorporale se referă la drepturi dobândite pe termen lung, pe baze juridice şi cu cheltuieli ce trebuie amortizate într-o anumită perioadă determinată şi justificată juridic.

Amortizarea acestor cheltuieli are loc pe durata de folosire a acesor elemente, durată stabilită prin contract, după metoda liniară.

În cazul concesiunii, dacă în contractul de concesionare se prevede plata periodică a unei redevenţe sau chirii şi nu o valoare amortizabilă, concesiunea nu este recunoscută ca imobilizare necorporală, iar cheltuiala cu redevenţa sau chiria este o cheltuială a perioadei.

Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea şi evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică şi viablitatea comercială ale extracţiei resurselor minerale să fie demonstrate.

Pentru a demonstra dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări necorporale, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale.

Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaze naturale şi resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obţinut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi la

determinarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei resurselor minerale.

O entitate trebuie să stabilească o politică contabilă, specificând ce cheltuieli sunt recunoscute drept active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale şi trebuie să aplice această politică în mod consecvent. Pentru a face această determinare, entitatea ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea unor resurse minerale specifice.

Iată câteva exemple de cheltuieli ce ar putea fi incluse în categoria activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale:

- achiziţionarea dreptului de a explora;
- studii topografice, geologice, geochimice şi geofizice;
- foraje de explorare şi săpături;
- eşantionarea;
- descoperta;
- activităţi în legătură cu evaluarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei unei resurse minerale.

Nu sunt active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate de entitate:

a) înainte de explorarea şi evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obţinut dreptul legal de a explora o anumită zonă;
b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale.

O abordare distinctă o necesită costurile de descopertă, adică de îndepărtare a sterilului în cadrul mineritului la suprafaţă, pentru a obţine accesul la zăcăminte de minereu. Descoperta poate continua şi în perioada activităţii de producţie a minei, necesitând costuri specifice.

În urma operaţiunii de descopertă din etapa de producţie, entitatea poate înregistra două beneficii din această activitate:

- minereu care poate fi folosit pentru a produce stocuri;
- un acces mai bun la cantităţi suplimentare de minereu care vor fi exploatate în viitor.

Dacă beneficiul din activitatea de descopertă este realizat sub forma stocurilor produse, costurile aferente reprezintă stocuri, iar dacă

BCU CLUJ / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

beneficiul îl constituie accesul îmbunătăţit la minereu, costurile sunt recunoscute la active necorporale dacă sunt îndeplinite toate condiţiile următoare:

a) este probabil ca beneficiul economic viitor (accesul mai bun la filon) asociat activităţii de descoperţă să revină entităţii;
b) entitatea poate identifica componenta filonului la care accesul a cunoscut o îmbunătăţire;
c) costurile aferente activităţii de descoperţă asociate acelei componente pot fi evaluate în mod credibil.

Activul necorporal aferent activităţii de descoperţă poate fi contabilizat ca element suplimentar sau ca o îmbunătăţire a unui activ existent.

În consecinţă, imobilizarea necorporală aferentă activităţii de descoperţă, va fi contabilizată ca parte a unei imobilizări necorporale existente, şi nu ca o imobilizare necorporală de sine-stătătoare.

Evaluarea iniţială a imobilizării necorporale aferentă activităţii de descoperţă are loc la cost, acesta reprezentând costurile suportate direct, plus o alocare a cheltuielilor de regie direct atribuibile.

Costurile aferente operaţiunilor ocazionale, dar care nu sunt necesare pentru ca activitatea de descoperţă din etapa de producţie să continue conform planului, nu trebuie incluse în costurile activului necorporal aferent activităţii de descoperţă.

Nu sunt incluse în costul activului necorporal nici despăguirile plătite celor expropiaţi pentru a se putea înainta cu explorarea minieră.

Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale se amortizează pe durata de viaţă utilă corespunzătoare, prin metoda unităţii de producţie, cu excepţia cazului în care altă metodă este mai adecvată (de exemplu, metodă liniară).

Fondul comercial reprezintă diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate de la o altă entitate. De aceea, fondul comercial se recunoaşte de regulă la consolidare. Deci, în conturile anuale consolidate.

Fondul comercial se poate recunoaşte şi în situaţiile financiare anuale individuale, dar numai în cazul transferului unei părţi a activelor sau al tuturor activelor şi, după caz, şi de datorii şi de capitaluri proprii,

indiferent dacă transferul este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operaţiuni de fuziune. Pentru ca fondul comercial să fie contabilizat distinct, transferul trebuie să fie în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activităţi şi active organizate şi administrate în scopul obţinerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

Şi în cazul transferului activelor şi datoriilor se procedează la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora şi recunoaşterii lor în contabilitate. Nu trebuie incluse în costul de achiziţie: onorariile de intermediere, onorariile de consiliere juridică şi contabilă, de evaluare şi alte onorarii profesionale sau de consultanţă, cât şi alte cheltuieli legate de dobândirea unei afaceri, care sunt recunoscute drept cheltuieli ale perioadei în care sunt suportate.

Diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă, la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate de la o altă entitate poate fi pozitivă sau negativă, în funcţie de care valoarea este mai mare. În consecinţă, fondul comercial poate fi:

- Fond comercial pozitiv;
- Fond comercial negativ.

Fondul comercial pozitiv reprezintă diferenţa dintre valoarea la cost de achiziţie (mai mare) şi valoarea justă (mai mică) aferente activelor nete achiziţionate. Apare, de regulă, în situaţiile financiare anuale consolidate.

Fondul comercial negativ reprezintă diferenţa dintre valoarea justă (mai mare) şi valoarea la cost de achiziţie (mai mica) aferente activelor nete achiziţionate. Apar în situaţiile financiare anuale consolidate şi situaţiile anuale individuale.

Fondul comercial este reprezentat de:

- clientelă (fidelitatea şi atitudinea clienţilor faţă de entitate, capacitatea de atragere a noi clienţi prin extinderea pieţei, numărul şi calitatea clienţilor etc.);
- legături comerciale (calitatea serviciilor şi bunurilor achiziţionate de la furnizori, posibilitatea selectării furnizorilor, etc);
- reputaţia;
- vad comercial;

BCU ACADEMIA DE STUDII ECONOMICE LIBRARY

- debuşee etc.

Nu este recunoscut fond comercial generat intern deoarece nu este o resursă identificabilă (nu este separabil şi nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată în mod fiabil (credibil) la cost.

Fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum 5 ani după metoda liniară, dar, în mod excepţional, se poate amortiza în mod sistematic într-o perioadă de peste 5 ani, fără a depăşi 10 ani.

Alte imobilizări necorporale sunt cheltuieli ocazionate de achiziţionarea de la terţi sau de crearea de către entitate de programe informatice pentru necesităţi proprii de utilizare, precum şi de reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri.

În cazul programelor informatice achiziţionate împreună cu licenţele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între programul informatic şi licenţa de utilizare, acestea sunt contabilizate separate şi, în consecinţă, şi amortizate separat.

"Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine.

Avansurile acordate pentru imobilizări necorporale reprezintă sume băneşti achitate furnizorilor de imobilizări înaintea termenului de achiziţie şi derulării cheltuielilor reprezentând imobilizările necorporale.

Avansurile acordate pentru imobilizări necorporale sunt supuse fiscalităţii pe linia TVA. Deci, ele se compun din partea din preţul-avans şi TVA aferentă.

La întocmirea situaţiilor financiare, avansurile acordate pentru imobilizări necorporale sunt recunoscute la (în) categoria " imobilizări necorporale".

Categoriile de imobilizări necorporale pot înregistra şi deprecieri valorice reversibile, în timp. Deci, ele sunt supuse procesului de ajustare de valoare.

Pot fi supuse procesului de ajustare de valoare:

- cheltuielile de dezvoltare;
- concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare;

BCU IASI / UNIVERSITY LIBRARY

- activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale;
- fondul comercial;
- alte imobilizări necorporale.

Imobilizările necorporale trebuie să facă obiectul ajustărilor de valoare, indiferent dacă duratele lor de utilizare economică sunt limitate sau nu, astfel încât acestea să fie evaluate la cea mai mică valoare atribuibilă acestora la data bilanţului.

Ajustările de valoare trebuie înregistrate în contul de profit şi pierdere.

Evaluarea la valorile minime nu poate fi continuată dacă nu mai sunt aplicabile motivele pentru care au fost constituite ajustările respective.

Această precizare nu se aplică şi deprecierii *fondului comercial*, întrucât deprecierea fondului comercial corectează direct valoarea acestuia, conform articolului contabil:

6817 " Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial" = 2071 "Fondul comercial pozitiv",

fără a fi reluate ulterior la venituri.

Atunci când pentru fondul comercial au fost constituite ajustări pentru depreciere conform modelului de mai sus, cheltuiala cu amortizarea aferentă acestuia trebuie ajustată ulterior pentru a aloca, pe o bază sistematică, valoarea contabilă astfel rezultată pe parcursul duratei rămase din perioada de amortizare stabilită pentru acea imobilizare necorporală.

Ajustările pentru deprecierea *activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale* au loc dacă unul sau mai multe din următoarele fapte indică această necesitate:

- durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat şi nu se preconizează reînnoirea;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- nu sunt prevăzute în buget cheltuielile necesare pentru explorarea în continuare şi pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;
- explorarea şi evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantităţi de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă aceste activităţi în zona respectivă;
- există suficiente date care să argumenteze că, deşi este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puţin probabil ca valoarea contabilă a activului necorporal respectiv de explorare şi evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării.

Motivarea unei descrieri atât de largi (mai sunt şi alte aspecte care pot fi adăugate) a acestor categorii de imobilizări necorporale constă tocmai în identificarea şi recunoaşterea riguroasă a acestora, în vederea aplicării tratamentelor contabile revizuite în conformitate cu noile directive europene şi cu reglementările IFRS/IAS, urmată de aplicarea, la fel de riguroasă şi consecventă, a tratamentului fiscal al acestora.

VII. 3. Contabilitatea şi fiscalitatea imobilizărilor necorporale

Pentru a surprinde aspectele fiscale ale operaţiunilor contabile legate de imobilizările necorporale, se impune abordarea contabilă a tuturor faptelor şi fenomenelor care se petrec cu acestea, în întreaga lor structurabilitate.

VII. 3.1 Contabilitatea şi fiscalitatea cheltuielilor de constituire

Aplicaţia 58.

Cu ocazia constituirii unei societăţi, asociatul unic al acesteia depune la casierie suma de 650 de lei, în vederea achitării la Registrul

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Comerţului a taxei de îmatriculare şi la Monitorul Oficial a taxei de publicare, ambele în suma de 648 lei, inclusiv TVA. Durata de amortizare a acestor cheltuieli este de 3 ani, iar metoda de amortizare este cea liniară. După începerea activităţii se restituie asociatului unic suma depusă iniţial.

În contabilitate:

a) Încasarea sumei depuse la casierie de către asociat:

5311	" Casa în lei"	=4551	"Asociaţi – conturi curente"	650	650

b) Achitarea cheltuielilor de constituire:

	%	=5311	„Casa în lei"		648
201	"Cheltuieli de constituire"			540	
4426	" TVA deductibilă"			108	

c) Amortizarea, în primul an, a cheltuielilor de constituire:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2801	"Amortizarea cheltuielilor de constituire"	180	180

d) Restituirea către asociatul unic a sumei depuse iniţial:

4551	"Asociaţi– conturi curente"	= 5311	" Casa în lei"	650	650

După înregistrarea amortizării şi în anii 2 şi 3, cheltuielile de constituire se scot din evidenţă:

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e)

2801	"Amortizarea cheltuielilor de constituire"	= 201	"Cheltuieli de constituire"		648	648

Aplicaţia 59.

Pentru dezvoltarea sa (mărirea capitalului social), o societate pe acţiuni procedează la emisiunea de noi acţiuni pentru care cheltuielile de emisiune sunt de 500 de lei, plus TVA, care se achită prin virament.

Aceste cheltuieli se amortizează în 5 ani.

În contabilitate:

a) Primirea facturii de la imprimerie privind cheltuielile de emisiune:

	%	=462	„Creditori diverşi"			600
201	"Cheltuieli de constituire"				500	
4426	" TVA deductibilă"				100	

b) Achitarea facturii:

462	„Creditori diverşi"	= 5121	"Conturi la bănci în lei "		600	600

c) Amortizarea cheltuielilor de constituire, în primul an:

6811	"Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2801	"Amortizarea cheltuielilor de constituire"		100	100

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După înregistrarea amortizării şi în anii 2-5, cheltuielile de constituire se scot din evidenţă:

2801	"Amortizarea cheltuielilor de constituire"	= 201	"Cheltuieli de constituire"	500	500

Din punct de vedere fiscal:

- Cheltuielile de constituire sunt supuse fiscalităţii pe linia TVA;
- Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal, pe durata stabilită de entitate, în cuantumul amortizării fiscale. De regulă, amortizarea contabilă corespunde amortizării fiscale.

Cheltuielile de constituire nu sunt supuse ajustărilor de valoare, neexistând abordări fiscale din această perspectivă.

VII. 3.2. Contabilitatea şi fiscalitatea cheltuielilor de dezvoltare

Aplicaţia 60.

La sfârşitul unei perioade de gestiune, o entitate înregistrează finalizarea unei activităţii de dezvoltare generată intern, concretizată într-un prototip pentru un produs, al cărui cost efectiv este de 3.000 de lei. Acesta urmează a fi amortizat, liniar, în 5 ani. După 2 ani, însă, prototipul este vândut unei alte entităţi la un preţ de vânzare de 2.000 lei, plus TVA.

În contabilitate:

a) Recepţia prototipului:

203	" Cheltuieli de dezvoltare"	=721	"Venituri din producţia de imobilizări necorporale"	3.000	3.000

b). Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare, în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2803	"Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"	600	600

După înregistrarea amortizării şi în cel de-al doilea an, are loc vânzarea prototipului:

c)Vânzarea:

c_1) Relaţia cu cumpătorul (facturarea prototipului):

461	"Debitori diverşi"	= 7583	% „Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"	2.400	2.000
		4427	„ TVA colectată"		400

c_2) Scăderea din gestiune a prototipului:

2803	% "Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"	=203	„Cheltuieli de dezvoltare"	1.800	3.000
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			1.200	

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

c3) Încasarea facturii:

5121	" Conturi la bancă în lei"	= 461	" Debitori diverşi"	2.400	2.400

Aplicaţia 61.

În vederea modernizării tehnologiei de fabricaţie a unui produs, o entitate contractează această operaţiune cu un institut de cercetări tehnologice. Institutul facturează documentaţia către entitate la valoarea de 4.000 de lei, plus TVA. Amortizarea cheltuielilor de achiziţionare a documentaţiei are loc, liniar, în 4 ani.

În contabilitate:

a) Primirea facturii privind documentaţia:

	%	=404	„ Furnizori		4.800
203	„Cheltuieli de dezvoltare"		de imobilizări"	4.000	
4426	"TVA deductibilă"			800	

b) Achitarea facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	= 5121	" Conturi la bănci în lei"	4.800	4.800

c) Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2803	"Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"	1.000	1.000

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După înregistrarea amortizării şi în anii 2-4, cheltuielile de dezvoltare se scot din evidenţă:

d)

2803	"Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"	= 203	„Cheltuieli de dezvoltare"	4.000	4.000

Aplicaţia 62.

O entitate primeşte cu titlu gratuit de la stat o documentaţie de modernizare a tehnologiei de fabricaţie a cărei valoare este de 6.000 de lei. Amortizarea are loc, liniar, pe o perioadă de 3 ani.

În contabilitate:

a) Primirea (recepţia) documentaţiei:

203	„Cheltuieli de dezvoltare"	=475	„Subvenţii pentru investiţii"	6.000	6.000

b) Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2803	"Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"	2.000	2.000

c) Trecerea la venituri specifice a echivalentului amortizării din subvenţia pentru investiţii:

475	„Subvenţii pentru investiţii"	=7584	"Venituri din subvenţii pentru investiţii"	2.000	2.000

BCU "ION CREANGĂ" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După înregistrarea amortizării şi a trecerii cotei-părţi din subvenţia pentru investiţii la venituri şi în anii 2 şi 3, are loc scoaterea din evidenţă a cheltuielilor de dezvoltare:

d)

2803	"Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare"	= 203	„Cheltuieli de dezvoltare"	6.000	6.000

Din punct de vedere fiscal:

- Cheltuielile de dezvoltare achiziţionate sunt supuse fiscalităţii pe linia TVA;
- Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal, pe durata stabilită de entitate, în cuantumul amortizării fiscale;
- Cheltuielile cu valoarea neamortizată a „cheltuielilor de dezvoltare" ieşite, indiferent pe ce cale, sunt deductibile fiscal;
- Vânzarea de „ Cheltuieli de dezvoltare" este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Venituri din vânzarea „Cheltuielilor de dezvoltare" sunt venituri impozabile;
- „Venituri din subvenţii pentru investiţii" sunt venituri impozabile.

Cheltuielile de dezvoltare sunt supuse ajustărilor de valoare, ajustări a căror tratare contabilă şi fiscală va fi făcută într-un paragraf distinct.

Notă:

Într-o viziune internaţională şi cheltuielile de dezvoltare generate intern sunt supuse fiscalităţii pe linia TVA, întrucât producţia de imobilizări necorporale pentru sine constituie o livrare pentru sine şi, deci este pasibilă de TVA. Exigibilitatea şi deductibilitatea TVA se înregistrează cu ocazia primei utilizări a imobilizărilor necorporale.

Înregistrarea TVA exigibilă şi deductibilă:

„ TVA deductibilă" = „ TVA colectată".

TVA poate fi deductibilă 100% sau într-o proporţie mai mică. Partea nedeductibilă se include în costul activului imobilizat:

BCU IASI CENTRUL UNIVERSITY LIBRARY

„ Imobilizări necorporale" = „ TVA deductibilă".

În reglementările contabile şi fiscale româneşti nu este agreată o asemenea soluţie.

VII. 3.3. Contabilitatea şi fiscalitatea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare

Aplicaţia 63.

O entitate preia în concesiune un teren pentru o perioadă de 10 ani, preţul concesiunii fiind de 50.000 de lei, redevenţa plătindu-se anual. (50.000 lei : 10 ani = 5.000 lei/an).

În contabilitate:

a) Primirea concesiunii:

205	„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	=167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	50.000	50.000

b) Concomitent, redevenţa datorată se înregistrează în debitul unui cont în afara bilanţului:

8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	50.000	-

BCU ASICENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) Plata redevenţelor în primul an:

167	"Alte împrumuturi şi datorii asimilate"	= 5121	„ Conturi la bănci în lei"	5.000	5.000

d) Concomitent, redevenţa plătită se înregistrează în creditul contului extrabilanţier:

8036	„Redevenţe, locaţii de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate"	-	5.000

e) Amortizarea concesiunii în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2805	"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	5.000	5.000

Operaţiunile de la punctele c) - e) au loc în fiecare din anii 2-10, iar la expirarea contractului de concesiune are loc:

f) Scoaterea din evidenţă a concesiunii amortizabile:

2805	"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	=205	„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	50.000	50.000

BCU/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Notă:

Dacă în contractul de concesionare nu se prevede valoarea concesiunii, ci doar redevenţa anuală, concesiunea nu se recunoaşte ca activ imobilizat.

Aplicaţia 64.

O entitate achiziţionează un brevet în valoare de 3.000 de lei, plus TVA. Perioada de amortizare este de 3 ani, liniar.

În contabilitate:

a) Primirea facturii:

	%	=404	„ Furnizori de imobilizări”		3.600
205	„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare”			3.000	
4426	“TVAdeductibilă”			600	

b) Plata facturii:

404	“Furnizori de imobilizări”	= 5121	“ Conturi la bănci în lei”	3.600	3.600

c) Amortizarea brevetului în primul an:

6811	“ Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor”	=2805	“Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare”	1.000	1.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După înregistrarea amortizării şi în anii 2 şi 3, are loc scoaterea din evidenţă a brevetului amortizat.

d) Scoaterea din evidenţă:

2805	"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	=205	„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	3.000	3.000

Aplicaţia 65.

O entitate primeşte de la un acţionar dreptul de utilizare gratuită a unui brevet de invenţie pe o perioadă de 3 ani, în valoare de 6.000 de lei.

În contabilitate:

a) Dreptul de utilizare gratuită:

	%	=4753	„Donaţii pentru investiţii"	6.000	
205	„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"				6.000

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Amortizarea în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2805	"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	2.000	2.000

c) Trecerea la venituri specifice a echivalentului amortizării din subvenţia pentru investiţii:

4753	"Donaţii pentru investiţii"	= 7584	"Venituri din subvenţii pentru investiţii"	2.000	2.000

După înregistrarea amortizării şi a trecerii cotei-părţi din subvenţia pentru investiţii la venituri şi în anii 2 şi 3, are loc:

d) Scoaterea din evidenţă a brevetului de investiţie:

2805	"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	=205	„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	6.000	6.000

BCU MIC CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 66.

O entitate primeşte de la un acţionar, în contul capitalului subscris de către acesta, un brevet de invenţie, în valoare de 4.500 de lei. Amortizarea acestuia are loc, liniar, în 3 ani.

În contabilitate:

a) Subscrierea la aport a brevetului.

456	"Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"	= 1011	"Capital subscris nevărsat"		4.500	4.500

b) Depunerea aportului:

205	"Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	= 456	" Decontări cu acţionarii/ asociaţii privind capitalul"		4.500	4.500

c) Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat:

1011	"Capital subscris nevărsat"	= 1012	"Capital subscris vărsat"		4.500	4.500

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

d) Amortizarea în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2805	"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	1.500	1.500

După înregistrarea amortizării şi în anii 2 şi 3, are loc:

e) Scoaterea din evidenţă a brevetului de invenţie:

2805	"Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi activelor similare"	=205	„Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"	4.500	4.500

Din punct de vedere fiscal:

- Cheltuielile cu achiziţionarea sunt supuse fiscalităţii pe linia TVA;
- Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal, pe durata stabilită de entitate, în cuantumul amortizării fiscale;
- Cheltuielile cu valoarea neamortizată, dacă există, a concesiunilor ieşite, indiferent pe ce cale, sunt deductibile fiscal;
- "Veniturile din subvenţii pentru investiţii" sunt venituri impozabile.

Concesiunile, brevetele, licenţele, mărcile comerciale, drepturile şi activele similare sunt supuse ajustărilor de valoare.

BCU "CAROL I" UNIVERSITY LIBRARY

VII.3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale

Aplicaţia 67.

O entitate achiziţionează dreptul de explorare şi evaluare a resurselor minerale ce constau în gaze naturale, în valoare de 5.000 de lei, ce se amortizează după metoda unităţilor de producţie într-o perioadă de 5 ani, extracţia făcându-se egal anual pe toată perioada.

În contabilitate:

a) Primirea facturii:

	%	=404	„Furnizori		6.000
206	„Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale”		de imobilizări”	5.000	
4426	“TVA deductibilă”			1.000	

b) Achitarea facturii:

404	“Furnizori de imobilizări”	= 5121	“ Conturi la bănci în lei”	6.000	6.000

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) Amortizarea dreptului de explorare în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2806	"Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resureselor minerale"	1.000	1.000

După înregistrarea amortizării şi în anii 2-5, are loc:

d) Scoaterea din evidenţă a dreptului de explorare:

2806	"Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resureselor minerale"	=206	„Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"	5.000	5.000

Aplicaţia 68.

O entitate recepţionează, cu titlu gratuit, lucrările de săpături şi foraje de explorare şi evaluare a resurselor minerale, în valoare de 3.000 de lei, amortizându-se într-o perioadă de 3 ani.

În contabilitate:

a) Recepţia lucrărilor:

206	„Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"	= 4753	"Donaţii pentru investiţii"	3.000	3.000

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Amortizarea în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2806	"Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resureselor minerale"	1.000	1.000

c) Trecerea la venituri specifice a echivalentului amortizării din subvenţia pentru investiţii:

4753	"Donaţii pentru investiţii"	= 7584	"Venituri din subvenţii pentru investiţii"	1.000	1.000

După înregistrarea amortizării şi a trecerii cotei-părţi din subvenţii pentru investiţii la venituri şi în anii 2 şi 3, are loc:

d) Scoaterea din evidenţă a lucrărilor de foraj:

2806	"Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resureselor minerale"	=206	„Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"	3.000	3.000

Aplicaţia 69.

La sfârşitul perioadei de gestiune, entitatea înregistrează documentaţia de studii geologice şi geofizice generată intern, al cărei cost efectiv este de 4.000 de lei. Această documentaţie, după 2 ani este

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

vândută altei entităţi, la un preţ de vânzare de 2.500 de lei. Amortizarea este liniară pe fiecare an.

În contabilitate:

a) Înregistrarea documentaţiei:

206	„Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale"	= 721	"Venituri din producţia de imobilizări necorporale"	4.000	4.000

b) Amortizarea în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2806	"Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resureselor minerale"	1.000	1.000

După înregistrarea amortizării şi în cel de-al doilea an, are loc:

c) Vânzarea documentaţiei:

c1) Relaţia cu cumpărătorul (facturarea documentaţiei):

461	"Debitori diverşi"	=	%	3.000	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		2.500
		4427	"TVA colectată"		500

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c 2) Scăderea din gestiune a documentaţiei:

	%	=206	„Active necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale”		4.000
2806	„Amortizarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resureselor minerale”			2.000	
6583	“Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital”			2.000	

c3) Încasarea facturii:

5121	“Conturi la bănci în lei”	= 461	“Debitori diverşi”	3.000	3.000

Din punct de vedere fiscal:

- Achiziţionarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal, pe durata de viaţă utilă stabilită de entitate, în cuantumul amortizării fiscale;
- Cheltuielile cu valoarea neamortizată a acestor imobilizări necorporale ieşite, indiferent pe ce cale, sunt deductibile fiscal;
- Vânzarea activelor necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Veniturile din vânzare sunt venituri impozabile;

BCU ASIA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- "Veniturile din subvenţii pentru investiţii" sunt venituri impozabile.

Activele necorporale de explorare şi evaluare a resurselor minerale sunt supuse ajustărilor de valoare.

VII. 3.5. Contabilitatea şi fiscalitatea fondului comercial

Aplicaţia 70.

O entitate achiziţionează o construcţie nouă[63] în scopuri comerciale, amplasată într-o zonă centrală, pentru care:

- valoarea la cost de achiziţie: 260.000 de lei;
- valoarea justă: 250.000 de lei;

Rezultă, deci, un fond comercial pozitiv de 10.000 de lei.

- durata de amortizare a fondului comercial: 4 ani;
- regim de amortizare: liniar.

După un an, mai apare în vecinătatea imediată un supermarket care diminuează atractivitatea comercială a construcţiei entităţi, estimându-se o depreciere a fondului comercial de 1.500 de lei.

În contabilitate:

a) Achiziţionarea construcţiei (primirea facurii):

%	=404	„Furnizori		262.000
212	„Construcţii"	de	250.000	
2071	" Fond comercial pozitiv"	imobilizări"	10.000	
4426	"TVA deductibilă"		2.000	

[63] *Legea nr.227/2015* privind Codul fiscal, art.292, al.(2), lit.f., conform căruia construcţiile noi sunt scutite de TVA.

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

b) Plata facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	= 5121	" Conturi la bănci în lei"	262.000	262.000

c) Amortizarea fondului comercial în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2807	"Amortizarea fondului comercial"	2.500	2.500

d) Ajustarea valorii privind deprecierea fondului comercial, după un an:

6817	" Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea fondului comercial"	=2071	" Fondul comercial pozitiv"	1.500	1.500

În acest moment valoarea amortizabilă pentru următorii 3 ani este de 6.000 de lei

(10.000 lei – 2.500 lei amortizarea – 1.500 lei ajustarea).

e) Amortizarea fondului comercial în anul 2:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2807	"Amortizarea fondului comercial"	2.000	2.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

După înregistrarea amortizării şi în anii 3 şi 4, are loc:

f) Scoaterea din evidenţă a fondului comercial:

6807	"Amortizarea fondului comercial"	=2071	"Fondul comercial pozitiv"	8.500	8.500

Din punct de vedere fiscal:

- Achiziţionarea fondului comercial este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal pe durata de viaţă utilă stabilită de entitate, în cuantumul amortizării fiscale;
- Cheltuielile de exploatare privind ajustarea fondului comercial nu sunt deductibile fiscal întrucât nu vizează obţinerea de venituri impozabile.

VII.3.6. Contabilitatea şi fiscalitatea altor imobilizări necorporale

Aplicaţia 71.

O entitate achiziţionează un program informatic pentru probleme de contabilitate, la cost de achiziţie de 4.000 de lei. Durata de utilizare economică este de 2 ani.

După 1 an, programul informatic este îmbunătăţit intern, necesitând costuri de 1.000 de lei.

În contabilitate:

a) Achiziţionarea programului informatic (primirea facturii):

	%	=404	„Furnizori de imobilizări"		4.800
208	„Alte imobilizări necorporale"			4.000	
4426	"TVA deductibilă"			800	

BCU BUSINESS CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Plata facturii:

404	"Furnizori de imobilizări"	= 5121	" Conturi la bănci în lei"	4.800	4.800

c) Amortizarea în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2808	"Amortizarea altor imobilizări necorporale"	2.000	2.000

d) Îmbunătăţirea performanţelor programului informatic:

208	"Alte imobilizări necorporale"	=721	"Venituri din producţia de imobilizări necorporale"	1.000	1.000

În acest moment, valoarea amortizabilă este de 3.000 de lei (2000 lei valoare rămasă de amortizat + 1.000 lei cheltuieli de modernizare).

e) Amortizarea în cel de-al doilea an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2808	"Amortizarea altor imobilizări necorporale"	3.000	3.000

f) Scoaterea din evidenţă a programului informatic:

2808	"Amortizarea altor imobilizări necorporale"	=208	"Alte imobilizări necorporale"	5.000	5.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 72.

O entitate primeşte cu titlu gratuit un program informatic în valoare de 6.000 de lei. Amortizarea are loc, liniar, pe o perioadă de 3 ani. După un an de utilizare, programul informatic este vândut la un preţ de 5.000 de lei.

În contabilitate:

a) Primirea programului informatic:

208	"Alte imobilizări necorporale"	=4753	"Donaţii pentru investiţii"	6.000	6.000

b) Amortizarea în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2808	"Amortizarea altor imobilizări necorporale"	2.000	2.000

c) Trecerea la venituri specifice a echivalentului amortizării din subvenţia pentru investiţii:

4753	"Donaţii pentru investiţii "	= 7584	"Venituri din subvenţii pentru investiţii"	2.000	2.000

d) Vânzarea programului informatic:

d_1) Relaţia cu cumpărătorul (facturarea):

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

461	"Debitori diverşi"	=	7583	% "Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"	6.000	5.000
			4427	"TVA colectată"		1.000

d_2) Scoaterea din evidenţă a programului informatic:

2808	% „Amortizarea altor imobilizări necorporale"	=208		„Alte imobilizări necorporale"	2.000	6.000
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"				4.000	

d3) Încasarea facturii:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461		"Debitori diverşi"	6.000	6.000

e) Trecerea la venituri specifice a echivalentului amortizării din subvenţia pentru investiţii (câte 2.000 lei/ an, în anii 2 şi 3):

4753	"Donaţii pentru investiţii"	=7584		"Venituri din subvenţii pentru investiţii"	2.000	2.000

BCU ASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 73.

O entitate primeşte de la un acţionar, în contul capitalului subscris de către acesta, un program informatic în valoare de 3.000 de lei. Amortizarea acestuia are loc, liniar, în 2 ani.

În contabilitate:

a) Subscrierea la aport a programului informatic:

456	"Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul"	=1011	"Capital subscris nevărsat"	3.000	3.000

b) Depunerea aportului:

208	"Alte imobilizări necorporale"	=456	"Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul"	3.000	3.000

c) Transformarea capitalului subscris nevărsat în capital subscris vărsat:

1011	"Capital subscris nevărsat"	= 1012	"Capital subscris vărsat"	3.000	3.000

d) Amortizarea în primul an:

6811	" Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor"	=2808	"Amortizarea altor imobilizări necorporale"	1.500	1.500

După amortizarea şi în cel de-al doilea an, are loc:

e) Scoaterea din evidenţă a programului informatic:

BCU SIBIU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2808	"Amortizarea altor imobilizări necorporale"	= 208	"Alte imobilizări necorporale"	3.000	3.000

Din punct de vedere fiscal:

- Achiziţionarea altor imobilizări necorporale este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Cheltuielile cu amortizarea sunt deductibile fiscal, pe durata de viaţă utilă stabilită de entitate, în cuantumul amortizării fiscale;
- Cheltuielile cu valoarea neamortizată a altor imobilizări necorporale scoase din evidenţă sunt deductibile fiscal pe durata rămasă de amortizat;
- Vânzarea de alte imobilizări necorporale este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Veniturile din vânzarea altor imobilizări necorporale sunt venituri impozabile;
- Veniturile din subvenţii pentru investiţii sunt venituri impozabile.

VII.3.7. Contabilitatea ajustărilor privind deprecierea imobilizărilor necorporale

Aplicaţia 74.

La o entitate, la sfârşitul exerciţiului N, cu ocazia inventarierii se constată deprecierea unei imobilizări necorporale (exclusiv, fondul comercial) de 2.000 de lei, preţul de înregistrare fiind de 6.000 de lei.

La sfârşitul exerciţiului N+1, deprecierea este de 1.500 de lei şi nu de 2000 de lei, ca în anul precedent.

În exerciţiul N+2, imobilizarea necorporală depreciată se vinde, la un preţ de 4.500 de lei.

În contabilitate:

a) Ajustarea pentru deprecierea valorii, la sfârşitul exerciţiului N:

BCU ASE CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6813	" Cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea imobilizărilor""	=290	"Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	2.000	2.000

b) Diminuarea ajustării pentru deprecierea valorii, la sfârşitul exerciţiului N+1:

290	"Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale"	= 7813	"Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor"	500	500

c) Vânzarea imobilizării necorporale în exerciţiul N+2:

c1) Relaţia cu cumpărătorul (facturarea):

461	"Debitori diverşi"	=	%	5.400	
		7583	"Venituri din vânzarea activelor şi alte operaţiuni de capital"		4.500
		4427	"TVA colectată"		900

c2) Scoaterea din evidenţă a imobilizării necorporale:

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=20_	„Imobilizări necorporale”		6.000
6583	“Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital”			Valoarea neamortizată	
280	„Amortizari privind imobilizările necorporale”			Amortizarea înregistrată	

c3) Anularea ajustării pentru deprecierea valorii rămase fără obiect:

290	“Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale”	= 7813	“Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor”	1.500	1.500

c4) Încasarea facturii.

5121	“Conturi la bănci în lei”	=461	“Debitori diverşi”	5.400	5.400

Din punct de vedere fiscal:

- Cheltuielile privind ajustările sunt nedeductibile fiscal deoarece nu vizează obţinerea de venituri;
- Cheltuielile cu valoarea neamortizată a imobilizărilor necorporale scoase din evidenţă sunt deductibile fiscal pe durata de amortizare;
- Veniturile din vânzarea imobilizărilor necorporale sunt venituri impozabile;

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Vânzarea de imobilizări necorporale sunt supuse fiscalităţii pe linia TVA;
- Veniturile din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale nu sunt impozabile, întrucât nu sunt obţinute din activitatea-scop a entităţii.

VII.3.8. Contabilitatea şi fiscalitatea avansurilor acordate pentru imobilizări necorporale

Aplicaţia 75.

În vederea modernizării tehnologiei de fabricaţie a unui produs, entitatea contractează cu un institut de cercetări, acest proiect cunoscând:

- Valoarea proiectului: 6.000 de lei (inclusiv TVA);
- Avans solicitat de institut: 2.400 lei;

În contabilitate:

I . Avansul este stornat în factura finală:

1). Primirea facturii de avans de 2.400 de lei:

	%	=404	„Furnizori		2.400
4094	„Avansuri acordate pentri imobilizări necorporale”		de imobilizări”	2.000	
4426	“TVA deductibilă”			400	

2). Plata facturii de avans:

404	“Furnizori de imobilizări”	= 5121	“ Conturi la bănci în lei”	2.400	2.400

BCU ASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3). Primirea facturii finale şi recepţia documentaţiei:

	%	=404	„Furnizori		6.000
203	„Cheltuieli de dezvoltare”		de imobilizări”	5.000	
4426	“TVA deductibilă”			1.000	

4). Regularizarea avansului acordat anterior, conform facturi finale de stornare:

404	“Furnizori de imobilizări”	=	%	2.400	
		4094	“Avansuri acordate pentri imobilizări necorporale”		2.000
		4426	“TVA deductibilă”		400

sau

	%	=4094	„Avansuri		2.000
404	„Furnizori de imobilizări”		acordate pentru	2.400	
4426	“TVA deductibilă”		imobilizări necorporale”	400	

5). Plata facturii finale (6.000 lei – 2.400 lei = 3.600 lei):

404	“Furnizori de imobilizări”	= 5121	“ Conturi la bănci în lei”	3.600	3.600

BCU ASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

II. Avansul este stornat într-o factură separată de factura finală:

1). Primirea facturii de avans de 2.400 de lei:

	%	=404	„Furnizori de imobilizări”		2.400
4094	„Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”			2.000	
4426	“TVA deductibilă”			400	

2). Plata facturii de avans:

404	“Furnizori de imobilizări”	= 5121	“ Conturi la bănci în lei”	2.400	2.400

3). Primirea facturii finale şi recepţia documentaţiei:

	%	=404	„Furnizori de imobilizări”		6.000
203	„Cheltuieli de dezvoltare”			5.000	
4426	“TVA deductibilă”			1.000	

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4). Regularizarea avansului acordat, pe baza facturii de stornare:

	%	=404	„Furnizori		2.400
4094	„Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale”		de imobilizări”	2.000	
4426	“TVA deductibilă”			400	

5). Plata facturii finale (6.000 lei – 2.400 lei = 3.600 lei):

404	“Furnizori de imobilizări”	= 5121	“ Conturi la bănci în lei”	3.600	3.600

Din punct de vedere fiscal:

- acordarea avansurilor pentru imobilizări necorporale este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- achiziţionarea de imobilizări necorporale este supusă fiscalităţii pe linia TVA.

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL VIII

CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

VIII.1. Consideraţii preliminare cu privire la imobilizările financiare

În mod evident, activitatea economică, indiferent de amploarea şi natura ei, se desfăşoară la nivelul unor forme organizatorico-juridice, denumite *entităţi* economice.

Conform principiului gestionar, fiecare entitate dispune de o avere pe care şi-o administrează şi foloseşte pentru realizarea propriilor obiective. În consecinţă, contabilitatea surprinde fiecare mişcare şi transformare a elementelor de avere.

Dezvoltarea economică în ţările industrializate a dus la apariţia şi expansiunea unor entităţi puternice, entităţi care domină piaţa şi depăşesc, prin câmpul lor de acţiune, frontierele ţărilor lor de origine. Suntem, aşadar, în faţa internaţionalizării entităţilor.

Pe de altă parte, existenţa şi dezvoltarea pieţei financiare au permis cumpărarea de către diverse entităţi a titlurilor de valoare tranzacţionate, fapt ce le-a asigurat acestora o anumită influenţă sau un anumit control asupra entităţilor emitente şi a facut să se dezvolte o modalitate specifică de gestiune a acestor titluri. Şi acest lucru se realizează, atât, la nivel naţional, cât şi la nivel internaţional.

Politica fiecărei entităţi de *creştere* şi *concentrare* a producţiei, ca atitudine naturală de a deveni cât mai performantă şi cât mai puţin vulnerabilă în lupta de concurenţă, o face să procedeze la achiziţia de titluri de valoare sau la plasarea mijloacelor financiare disponibile pe termen lung în activitatea altor entităţi economice. În acest sens, entitatea procedează, fie la o *concentrare* de natură *verticală* – prin care sunt integrate toate etapele (fazele) ciclului de producţie şi de distribuţie ale unui produs sau categorii de produse – , fie la o concentrare de natură

BUCHAREST UNIVERSITY LIBRARY

orizontală – prin care sunt integrate diverse activităţi similare sau complementare.

Cât priveşte fenomenul de *creştere*, există două mijloace principale:

- *creştere internă* – prin crearea de entităţi specializate, cu structură juridică independente sau nu;
- *creştere externă* – prin achiziţii de entităţi, prin luarea acestora sub control sau prin stabilirea de legături cu alte entităţi.

Aşa au apărut grupurile de entităţi ca rezultat al expansiunii economice.

În zilele noastre, grupurile de entităţi (societăţi) reprezintă o realitate la fel de importantă ca şi entitatea (societatea), ca atare.

Formate în jurul unei entităţi care le asigură coordonarea, grupurile reunesc entităţi independente din punct de vedere juridic, dar legate strâns între ele prin participaţii şi relaţii contractuale.

Constituirea de grupuri de entităţi a cuprins o gamă largă de sectoare de activitate. Mai mult, vârful economiilor dezvoltate este constituit din marile grupuri industriale, comerciale, bancare sau, mai nou, formate dintr-o structură compozită. Adesea ele sunt cotate la bursă.

Deşi, în cazurile cele mai frecvente, grupurile cuprind entităţi mari, totuşi structura de grup este adoptată şi de entităţi mici şi mijlocii.

Un grup reprezintă ansamblul constituit din *entitatea-mamă* şi *filialele* sale, fiecare având personalitate juridică proprie, dar cu un centru unic de decizie, numit lider de grup. Grupul, deşi formează o entitate economică, nu are personalitate juridică.

Entitatea-mamă are una sau mai multe filiale. În principiu, o entitate-mamă posedă mai mult de 50% din capitalul entităţii-filială, capital în care nu sunt cuprinse acţiunile cu dividend prioritar, fără drept de vot. Astfel, ea deţine majoritatea absolută în adunările generale ordinare şi în organele de conducere ale filialei, exercitând, prin aceasta, un ***control exclusiv*** asupra politicilor pivind finanţarea şi exploatarea filialei, pentru a obţine beneficii din activitatea ei.

Filiala este o entitate controlată de o entitate- mamă, împreună cu care formează un grup.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Poate exista şi situaţia unei filiale comune a două entităţi-mamă. În acest caz, controlul este comun al celor două entităţi-mamă numai dacă între cele două există un acord contractual de control. Aceasta înseamnă că cele două entităţi-mamă deţin în mod egal, dar substanţial, capitalul filialei comune, numărul celorlalţi deţinători de capital fiind nesemnificativ.

"***Controlul comun*** reprezintă controlul protejat asupra unei entităţi, convenit prin contract, care există numai atunci când deciziile legate de activităţile relevante necesită consimţământul unanim al părţilor care deţin controlul comun" .[64]

Acest tip de control mai poate fi denumit şi *control conjunctiv* sau *concomitent.*

Dacă o entitate deţine, direct sau indirect, cel puţin 20% din drepturile de vot ale entităţii în care a investit, fără a se afla în situaţia controlului exclusiv sau a controlului comun, se presupune că aceasta exercită o ***influenţă semnificativă*** sau notabilă.

"Existenţa influenţei semnificative exercitate de o entitate este, de obicei, reflectată prin unul sau mai multe dintre următoarele moduri:

a) reprezentarea în consiliul de administraţie sau în organul de conducere echivalent al entităţii în care s-a investit;
b) participarea la procesul de elaborare a politicilor, inclusiv participarea la luarea deciziilor cu privire la dividende şi alte distribuiri;
c) tranzacţii semnificative între entitate şi entitatea în care aceasta a investit;
d) interschimbarea personalului de conducere;
e) furnizarea de informaţii tehnice esenţiale." [65]

[64] *O.M.F.P. nr.1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 8.7., pct.523,al. (3).

[65] *O.M.F.P. nr.1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 8.9, pct. 529.

BRAȘOV UNIVERSITY LIBRARY

Sintetizând şi completând:

- Controlul exclusiv se manifestă în cazul filialelor;
- Controlul comun se manifestă în cazul asocierii în participaţie;
- Influenţa semnificativă se manifestă în cazul entităţilor asociate.

Entitatea care a investit pe termen lung în activitatea altor entităţi, cu scopul obţinerii de beneficii din activitatea acestora şi de a exercita un control şi/sau o influenţă semnificativă asupra politicilor de finanţare şi exploatare a activităţii acestora, dispune de imobilizări financiare.

VIII. 2. Definirea, caracteristicile, structura şi evaluarea imobilizărilor financiare

Imobilizările financiare reprezintă sume plasate, pe termen lung, de către o entitate economică în capitalul altor entităţi economice cu scopul obţinerii de câştiguri variabile şi fixe sub formă de dividende şi/sau dobânzi şi al exercitării controlului sau influenţei semnificative asupra activităţii acestora, precum şi sume acordate sub formă de împrumuturi pe termen lung entităţilor afiliate, asociate sau asociate în participaţie, cât şi sume depuse la terţi sub formă de garanţii, depozite şi cauţiuni pentru o perioadă mai mare de un an.

De aceea, imobilizările financiare se mai numesc şi *investiţii financiare pe termen lung*.

Imobilizările financiare prezintă următoarele caracteristici [66]:

- nu au structură materială;
- reprezintă sume băneşti imobilizate pe termen lung în afara entităţii;
- generează venituri financiare sub forma dividendelor, dobânzilor etc.;
- nu se amortizează pentru că nu suferă deprecieri ireversibile;
- pot fi supuse unor deprecieri temporale, reversibile, pentru care se constituie ajustări pentru pierderea de valoare.

[66] ***Pântea***, I.P., ***Badea*** Gh., *Contabilitatea financiară,* Deva, Editura Intelcredo, 2014, pg.97.

Imobilizările financiare se structurează în: [67]

- Acţiuni deţinute la entităţi afiliate;
- Acţiuni deţinute la entităţi asociate;
- Acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun;
- Titluri puse în echivalenţă;
- Alte titluri imobilizate;
- Certificate verzi amânate;
- Creanţe imobilizate.

Acţiunile deţinute la entităţile afiliate reprezintă drepturi sub formă de acţiuni şi/ sau alte titluri cu venit variabil deţinute, pe termen lung, de către o entitate în capitalul altei entităţi, în scopul obţinerii de venituri şi a exercitării unui control sau a unei influenţe semnificative asupra acesteia.

Controlul este dat de puterea de a conduce politicile privind finanţarea şi exploatarea filialei, astfel încât să se obţină avantaje din activităţile sale de către entitatea-mamă.

De altfel, *controlul* semnifică *verificare* (în înţeles francez) sau *putere/ stăpânire* (în înţeles britanic).

Cele două entităţi – entitatea-mamă şi entitatea-filială – formează un grup, iar entitatea-mamă [68] îndeplineşte una din următoarele condiţii:

a) deţine majoritatea drepturilor de vot ale acţionarilor sau asociaţilor într-o altă entitate, denumită filală;
b) este acţionar sau asociat al unei filiale şi are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administraţie, conducere sau supraveghere ale acelei filiale;
c) este acţionar sau asociat al unei filiale şi are dreptul de a exercita o influenţă dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislaţia aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;

---

[67] *O.M.F.P. nr.1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Capitolul 14, pct.594.

[68] *O.M.F.P. nr.1802/2014* pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate, Secţiunea 8.2., pct.494, al.(1).

d) este acţionar sau asociat al unei entităţi şi majoritatea membrilor organelor de administraţie, conducere sau de supraveghere ale entităţii în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcţii în cursul exerciţiului financiar, în cursul exerciţiului financiar precedent şi până în momentul întocmirii situaţiilor financiare anuale consolidate, au fost numiţi doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot;

e) este acţionar sau asociat al unei entităţi şi deţine singură controlul asupra majorităţii drepturilor de vot ale acţionarilor sau asociaţilor acelei entităţi (filială), ca urmare a unui acord încheiat cu alţi acţionari sau asociaţi ai acelei filiale.

Acţiunile deţinute la entităţile asociate reprezintă drepturi sub formă de interese de participare deţinute de către o entitate în capitalul altei entităţi cu care se află în asociere, în scopul obţinerii de venituri financiare şi al exercitării unei influenţe semnifcative asupra activităţii entităţii asociate.

Influenţa semnificativă constă în participarea entităţii ce a investit la luarea deciziilor privind politicile financiare şi de exploatare ale entităţii în care s-a investit, fără a exercita un control asupra politicilor respective. Aceasta presupune ca entitatea investitoare să deţină minim 20% din drepturile de vot ale entităţii în care s-a investit.

Acţiunile deţinute la entităţile controlate în comun reprezintă drepturi sub formă de interese de participare deţinute de către o entitate în capitalul altei entităţi controlate prin asociere în participaţie, în scopul deţinerii de venituri financiare şi al exercitării unui control comun asupra activităţii acelei entităţi.

Titlurile puse în echivalenţă reprezintă titlurile de participare ale entităţilor în asociere sau în asociere în participaţie puse în echivalenţă cu ocazia consolidării situaţiilor financiare anuale. Deci, acestea apar doar în situaţiile financiare anuale consolidate şi constau în echivalarea valorii de achiziţie a intereselor de participare deţinute de o entitate investitoare în capitalul altei entităţi, cu valoarea capitalului propriu al emitentului ce revine entităţii investitoare.

Alte titluri imobilizate reprezintă titluri de valoare deţinute de către o entitate în capitalul altei entităţi, pe o perioadă îndelungată, cu scopul obţinerii de venituri financiare sub formă de dividende, entitate cu

care investitorul nu este nici în afiliere, nici în asociere în participaţie şi nici în asociere.

O participare de până la 10% din capitalul altei societăţi reprezintă o *influenţă nesemnificativă*, iar o participare între 10% până la 20 % din capitalul altei entităţi, reprezintă o *investiţie strategică.*

Certificatele verzi amânate reprezintă certifcatele verzi a căror tranzacţionare este amânată, potrivit legii.

Producătorii şi furnizorii de energie electrică din surse regenerabile beneficiază anual de un număr de certificate verzi emise de operatorul de transport şi sistem.

Creanţa aferentă certificatelor verzi se evaluează în funcţie de numărul de certificate verzi de primit şi preţul de tranzacţionare de la data stabilirii acestui drept, publicat de operatorul pieţei de energie electrică. Data stabilirii acestui drept o constituie ultima zi din luna respectivă, dacă nu există alte elemente certe prin care să se poată stabili data dreptului respectiv.

Contravaloarea certificatelor verzi a căror tranzacţionare este amânată se contabilizează la data constatării dreptului de a le primi, la valoarea determinată în funcţie de numărul de certificate verzi şi preţul de tranzacţionare al acestora, publicat de operatorul pieţei de energie electrică.

Creanţele imobilizate reprezintă drepturi pe termen lung sub forma împrumuturilor acordate pe termen lung entităţilor afiliate, asociate sau asociate în participaţie, a creanţelor aferente contractelor de leasing financiar, a sumelor depuse la terţi sub formă de garanţii, depozite şi cauţiuni, precum şi a obligaţiunilor achiziţionate şi deţinute pe o perioadă mai mare de un an, cât şi dobânzile aferente tuturor acestor creanţe.

Imobilizările financiare sunt recunoscute ca active, în general, la costul de achiziţie sau la valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Certificatele verzi amânate se evaluează la valoarea de tranzacţionare. Creanţele imobilizate sunt evaluate la valoarea nominală, care reprezintă suma de lichidităţi de încasat de la debitori.

În bilanţ, imobilizările financiare se prezintă la valoarea de intrare, mai puţin ajustările cumulate pentru pierderea de valoare.

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

VIII.3. Contabilitatea şi fiscalitatea imobilizărilor financiare

VIII.3.1. Contabilitatea şi fiscalitatea acţiunilor deţinute la entităţile afiliate

Aplicaţia 76.

O entitate-mamă achiziţionează de la o filială a sa 10.000 de acţiuni, la un cost unitar de 2,00 lei/acţiune. Simultan cu achiziţionarea, entitatea achită 3.000 de lei în numerar şi 10.000 de lei prin virament bancar. Diferenţa rămâne de achitat pe parcurs. Tranzacţionarea fiind intermediată de o entitate de valori imobiliare, entitatea-mamă are de plătit şi un comision către aceasta de 1% din valoarea tranzacţiei. Dividendele cuvenite pentru primul an de la filială sunt de 4.000 de lei. După un an, entitatea mamă vinde 20% din acţiuni la preţul de 2,50 lei/acţiune, încasarea făcându-se ulterior.

În contabilitate:

a) Achiziţionarea titlurilor:

261	"Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	=	%	20.000	
		5121	"Conturi la bănci în lei"		10.000
		5311	"Casa în lei"		3.000
		2691	"Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate""		7.000

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Obligaţia de plată a comisionului:

	%	=401	„Furnizori”		240
622	„Cheltuieli cu comisioanele şi onorariile”			200	
4426	“TVA deductibilă”			40	

c) Plata acţiunilor de achitat şi a comisionului:

	%	=5121	„Conturii la bănci în lei”		7.240
2691	„Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate”			7.000	
401	“Furnizori”			240	

d) Încasarea dividendelor:

5121	“Conturi la bănci în lei”	= 7611	“Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate”	4.000	4.000

e) Vânzarea acţiunilor:

e$_1$) Relaţia cu cumpărătorul:

461	“Debitori diverşi”	= 7641	“Venituri din imobilizări financiare cedate”	5.000	5.000

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e_2) Scoaterea din evidenţă a acţiunilor vândute (cedarea):

6641	"Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"	= 261	"Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"		4.000	4.000

e_3) Încasarea contravalorii acţiunilor vândute:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 461	"Debitori diverşi"		5.000	5.000

Din punct de vedere fiscal:

- Tranzacţionarea acţiunilor nu este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Comisionul de tranzacţionare cuvenit entităţii imobiliare este supus fiscalităţii pe linia TVA;
- Dividendele sunt impozabile fiscal la nivelul entităţii plătitoare, prin aplicarea cotei de impozit specifică anului respectiv asupra dividendului brut. Deci, la entitatea-mamă;
- Veniturile din acţiuni deţinute la entităţile afiliate, sunt venituri neimpozabile;
- Veniturile din cedarea imobilizărilor financiare sunt impozabile;
- Cheltuielile privind cedarea imobilizărilor financiare sunt impozabile.

VIII. 3.2. Contabilitatea şi fiscalitatea acţiunilor deţinute la entităţile asociate

Aplicaţia 77.

O entitate depune sub formă de interese de participare, la capitalul altei entităţi, cu care se află în asociere, o instalaţie de lucru

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

pentru care: valoarea de înregistrare de 5.000 de lei, amortizarea cumulată de 3.000 de lei, valoarea de aport de 2.500 de lei. În primul an, entitatea beneficiază de un dividend de 1.000 de lei.

În contabilitate:

a) Scoaterea din evidenţă a instalaţiei şi înregistrarea intereselor de participare:

	%	=2131	„Echipamente tehnologice"		5.000
2813	„Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			3.000	
262	"Acţiuni deţinute la entităţile asociate"			2.000	

b) Diferenţa dintre valoarea de aport şi valoarea neamortizată a instalaţiei de lucru:

262	"Acţiuni deţinute la entităţi asociate"	= 768	" Alte venituri financiare"	500	500

c) Încasarea dividendelor:

5121	"Conturi la bănci în lei "	= 7612	"Venituri din acţiuni deţinute la entităţi asociate"	1.000	1.000

Din punct de vedere fiscal:

- Diferenţa dintre valoarea de participaţie şi valoarea neamortizată este impozabilă fiscal;

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Veniturile din acţiuni deţinute la entităţile asociate nu sunt impozabile întrucât ele sunt dividende primite care au fost deja impozitate la entitatea asociată, conform prevederilor fiscale în vigoare.

VIII.3.3. Contabilitatea şi fiscalitatea acţiunilor deţinute la entităţi controlate în comun

Aplicaţia 78.

O entitate achiziţionează de la altă entitate, cu care se află în asociere în participaţie, un număr de 5.000 de acţiuni, la un cost de 2,50 lei pe acţiune. Simultan cu achiziţionarea, entitatea achită 2.000 de lei în numerar şi 5.000 de lei prin virament bancar, urmând ca ulterior să achite, tot prin virament bancar, diferenţa de 5.500 de lei. Tranzacţionarea este intermediată de o entitate de valori imobiliare, care beneficiază de un comision de 1% din valoarea tranzacţiei, comision ce se achită în numerar. Pentru primul an, dividendul cuvenit entităţii este de 2.000 de lei.

În contabilitate:

a) Achiziţionarea titlurilor:

263	"Acţiuni deţinute la entităţile controlate în comun"	=	%	12.500	
		5121	"Conturi la bănci în lei"		5.000
		5311	"Casa în lei"		2.000
		2693	"Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile controlate în comun"		5.500

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) Plata comisionului:

622	"Cheltuieli cu comisioanele şi onorariile"	= 5311	"Casa în lei"		125	125

c) TVA aferentă comisionului:

4426	"TVA deductibilă"	= 401	"Furnizori"		25	25

d) Plata TVA:

401	"Furnizori"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"		25	25

e) Plata vărsămintelor de efectuat:

2693	"Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile controlate în comun"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"		5.500	5.500

f) Încasarea dividendelor:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 7613	"Venituri din acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun"		2.000	2.000

BCUIA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Sau

f_1) Dividendul de încasat:

453	"Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"	= 7613	"Venituri din acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun"	2.000	2.000

f_2) Încasarea creanţei:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 453	"Decontări cu entităţile asociate şi entităţile controlate în comun"	2.000	2.000

Din punct de vedere fiscal:

- Achiziţionarea titlurilor de valoare nu este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Comisionul de tranzacţionare este supus fiscalităţii pe linia TVA;
- Dividendele primite nu sunt impozabile fiscal întrucât au fost impozitate la plătitorul de dividende. În consecinţă:
- Veniturile din acţiuni deţinute la entităţi controlate în comun nu sunt impozabile.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

VIII. 3.4. Contabilitatea şi fiscalitatea titlurilor puse în echivalenţă

Aplicaţia 79.

O entitate deţine 40% din capitalul altei entităţi cu care se află în asociere.

Situaţia, pe partea de capitaluri, a entităţii asociate se prezintă astfel:

- Capital social (CS) – 100.000 de lei;
- Rezerve (R) – 20.000 de lei;
- Profit (P) – 10.000 de lei;

În vederea întocmirii situaţiilor (conturilor) consolidate se procedează la punerea în echivalenţă a titlurilor de participare, rezultând:

- 40% x 100.000 de lei **CS** = 40.000 de lei „Titluri de participare";
- 40% x 20.000 de lei **R** = 8.000 de lei „Rezervă consolidată';
- 40% x 10.000 de lei **P** = 4.000 de lei „ Cota-parte din rezultat pus în echivalenţă"

Total titluri puse în echivalenţă = 52.000 de lei.

În contabilitatea entităţii consolidante (investitoare):

264	"Titluri puse în echivalenţă"	=	%	52.000	
		262	"Acţiuni deţinute la entităţi asociate"		40.000
		1068	"Alte rezerve"		8.000
		768	"Alte venituri financiare"		4.000

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Notă: Dacă entitatea consolidată prin punere în echivalenţă ar fi înregistrat pierdere (5.000 de lei, de exemplu), atunci:

264	"Titluri puse în echivalenţă"	=	262	% "Acţiuni deţinute la entităţi asociate"	48.000	40.000
			1068	"Alte rezerve"		8.000

Respectiv:

668	"Alte cheltuieli financiare"	= 264		"Titluri puse în echivalenţă"	2.000	2.000

Din punct de vedere fiscal:

- Cheltuielile financiare sunt deductibile fiscal;
- Veniturile financiare sunt impozabile,

ambele fiind generate de scopul obţinerii de profit.

VIII. 3.5. Contabilitatea şi fiscalitatea altor titluri imobilizate

Aplicaţia 80.

O entitate achiziţionează de la o altă entitate 2.500 de acţiuni la un cost unitar de 2,00 lei/acţiune, achitând, simultan, prin virament 40%, urmând ca 60% din valoare să o achite ulterior.

Totodată, depune ca aport la aceeaşi entitate un mijloc de transport, pentru care:

- Valoarea de înregistrare: 10.000 de lei;
- Amortizarea cumulată: 4.000 de lei;
- Valoarea de aport: 7.000 de lei

şi o instalaţie, pentru care:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Valoarea de înregistrare: 5.000 de lei;
- Amortizarea cumulată: 2.000 de lei;
- Valoarea de aport: 2.500 de lei.
- Dividendul cuvenit pentru primul an este de 3.500 de lei.

După un an, entitatea vinde acţiunile la preţul de 2,50 lei/acţiune, încasarea făcându-se ulterior.

De menţionat faptul că toate cele aporturi, luate împreună reprezintă 15% din capitalul entităţii în care se investeşte.

În contabilitate:

a) Achiziţionarea titlurilor:

265	"Alte titluri imobilizate"	=	%	5.000	
		5121	"Conturi la bănci în lei"		2.000
		2695	"Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare"		3.000

b) Scoaterea din evidenţă a mijlocului de transport:

	%	= 2133	"Mijloace de transport"		10.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			4.000	
265	"Alte titluri imobilizate"			6.000	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

c) Diferenţa dintre valoarea de aport şi valoarea neamortizată, pozitivă:

265	"Alte titluri imobilizate"	= 768	"Alte venituri financiare"	1.000	1.000

sau

265	"Alte titluri imobilizate"	= 1068	"Alte rezerve"	1.000	1.000

d) Scoaterea din evidenţă a instalaţiei:

	%	= 2131	"Echipamente tehnologice"		5.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			2.000	
265	"Alte titluri imobilizate"			2.500	
6583	"Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital"			500	

sau

	%	= 2131	"Echipamente tehnologice"		5.000
2813	"Amortizarea instalaţiilor şi mijloacelor de transport"			2.000	
265	"Alte titluri imobilizate"			2.500	
1068	"Alte rezerve"			500	

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e) Plata acţiunilor de achitat:

2695	"Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"	3.000	3.000

f) Încasarea dividendelor:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 7615	"Venituri din alte imobilizări financiare"	3.500	3.500

g) Vânzarea acţiunilor:

1) Relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	= 7641	"Venituri din imobilizări financiare cedate"	6.250	6.250

2) Scoaterea din evidenţă a acţiunilor vândute (cedate):

6641	"Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"	= 265	"Alte titluri imobilizate"	5.000	5.000

3) Încasarea contravalorii acţiunilor vândute:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 461	"Debitori diverşi"	6.250	6.250

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Din punct de vedere fiscal:

- Tranzacţionarea acţiunilor nu este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Alte venituri financiare sunt impozabile;
- Veniturile din alte imobilizări financiare (din dividende) nu sunt impozabile;
- Veniturile din imobilizările financiare cedate sunt impozabile;
- Cheltuielile privind activele cedate şi alte operaţiuni de capital sunt deductibile fiscal;
- Cheltuielile privind imobilizările financiare cedate sunt deductibile fiscal.

VIII. 3.6 Contabilitatea şi fiscalitatea certifcatelor verzi amânate

Aplicaţia 81.

O entitate producătoare de energie din surse regenerabile beneficiază de la operatorul de transport de certificate verzi, cunoscând:

- dreptul de a primi certificate verzi acceptate la tranzacţionare, la preţul de 20.000 lei;
- dreptul de a primi certificate verzi cu tranzacţionare amânată, la preţul de 15.000 lei.

Ulterior, entitatea primeşte certificatele verzi acceptate iniţial la tranzacţionare, la preţul de 22.000 de lei.

În cursul exerciţiului, 60% din certificatele verzi amânate sunt acceptate la tranzacţionare.

La sfârşitul exerciţiului, certificatele verzi amânate la tranzacţionare "suferă" o pierdere de valoare de 1.000 lei.

În contabilitate:

a) Dreptul de a primi certificate verzi acceptate la tranzacţionare:

BCU ASSOCIATIVA UNIVERSITY LIBRARY

445	"Subvenţii"	= 7411	"Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri"	20.000	20.000

b) Dreptul de a primi certificate verzi cu tranzacţionare amânată:

266	"Certificate verzi amânate"	= 472	"Venituri înregistrate în avans"	15.000	15.000

c) Primirea certificatelor verzi acceptate la tranzacţionare:

507	"Certificate verzi primite"	= 445	% "Subvenţii"	22.000	20.000
		768	"Alte venituri financiare"		2.000

d) Primirea certificatelor verzi cu tranzacţionare amânată iniţial, dar acceptate acum la tranzacţionare (în proporţie de 60%);

507	"Certificate verzi primite"	= 266	"Certificate verzi amânate"	9.000	9.000

e) Transferul veniturilor înregistrate în avans în venituri ale perioadei, proporţional cu valoarea certificatelor verzi amânate acceptate la tranzacţionare:

BCUIAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

472	"Venituri înregistrate în avans"	= 7411	"Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri"	9.000	9.000

f) Ajustarea pentru pierderea de valoare a certificatelor verzi amânate, la sfârşitul exerciţiului:

472	" Venituri înregistrate în avans"	= 266	"Certificate verzi amânate"	1.000	1.000

Din punct de vedere fiscal:

- Veniturile din subvenţii de exploatare afrente cifrei de afaceri sunt impozabile.
- Alte venituri financiare sunt venituri impozabile.

VIII.3.7. Contabilitatea şi fiscalitatea creanţelor imobilizate

Aplicaţia 82.

O entitate acordă unei filiale a sa un împrumut pe o perioadă de 2 ani, în valoare de 25.000 de lei, cu o rată anuală a dobânzii de 12%. Împrumutul se restituie în două tranşe anuale egale şi anume la sfârşitul fiecăruia din cei doi ani, când are loc şi încasarea dobânzii. Dobânda din primul an însă se încasează la începutul celui de-al doilea an.

În contabilitate:

a) Acordarea împrumutului:

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2671	"Sume de încasat de la entităţile afiliate"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"	25.000	25.000

b) Dobânda cuvenită în primul an:

2672	"Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entităţile afiliate"	= 766	"Venituri din dobânzi"	3.000	3.000

c) Încasarea primei rate, la sfârşitul primului an:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 2671	"Sume de încasat de la entităţile afiliate"	12.500	12.500

d) Încasarea dobânzii la începutul anului al doilea:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 2672	"Dobânda aferentă sumelor de încasat de la entităţile afiliate"	3.000	3.000

e) Încasarea creditului acordat scadenţelor şi a dobânzii în cel de-al doilea an:

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5121	"Conturi la bănci în lei"	=	%	14.000	
		2671	"Sume de încasat de la entităţile afiliate"		12.500
		766	"Venituri din dobânzi"		1.500

Din punct de vedere fiscal:

- Acordarea de împrumuturi nu este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Veniturile din dobânzi sunt venituri impozabile.

Aplicaţia 83.

O entitate acordă unei terţe persoane un împrumut de 15.000 de lei pe o perioadă de 2 ani, cu o dobândă anuală de 12%. Împrumutul se restituie în două tranşe anuale egale şi anume la sfârşitul fiecărui an, când are loc şi încasarea dobânzii. În al doilea an, însă, entitatea terţă intră în faliment, nemaiavând posibilitatea recuperării creditului şi încasării dobânzii.

În contabilitate:

a) Acordarea împrumutului:

2675	"Împrumuturi acordate pe termen lung"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"	15.000	15.000

b) Încasarea primei rate şi a dobânzii aferente primului an:

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

5121	"Conturi la bănci în lei"	=	%	9.300		
		2675	"Împrumuturi acordate pe termen lung"			7.500
		766	"Venituri din dobânzi"			1.800

c) Dobânda cuvenită pentru cel de-al doilea an:

2676	"Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung "	= 766	"Venituri din dobânzi"	900	900

d) Includerea la pierderi a ratei nerecuperate şi a dobânzii aferente:

663	"Pierderi din creanţe legate de participaţii"	=	%	8.400	
		2675	"Împrumuturi acordate pe termen lung"		7.500
		2676	"Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung "		900

Din punct de vedere fiscal:

- Acordarea de împrumuturi nu este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Veniturile din dobânzi sunt impozabile;
- Cheltuielile privind pierderile din creanţe legate de participaţii sunt deductibile fiscal.

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Aplicaţia 84.

O entitate acordă unui furnizor de utilităţi pe termen lung o garanţie în sumă de 3.000 de lei. După câtva timp, furnizorul restituie o parte din garanţie şi anume în sumă de 1.500 lei.

În contabilitate:

a) Acordarea garanţiei:

2678	"Alte creanţe imobilizate"	= 5121	"Conturi la bănci în lei"	3.000	3.000

b) Primirea unei părţi din garanţie:

5121	"Conturi la bănci în lei"	= 2678	"Alte creanţe imobilizate"	1.500	1.500

Din punct de vedere fiscal:

- Acordarea de garanţii nu este supusă fiscalităţii pe linia TVA întrucât nu are loc de avans;
- Acordarea de garanţii nu este purtătoare de dobânzi.

Aplicaţia 85.

O entitate de leasing predă în leasing financiar un autoturism, cunoscând:

- valoarea, la preţ de înregistrare, a autoturismului: 50.000 lei;
- durata normală de funcţîonare: 5 ani;
- durata contractului de leasing: 4 ani;
- avans încasat 10.000 lei;
- rata anuală a dobânzii: 10%;
- încasarea ratelor de leasing: semestrial (8 rate);
- preţul de vânzare la expirarea contractului de leasing: valoarea reziduală.

BCU "IOAN CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Sintetizând calculele:

- avansul: 10.000 de lei;
- valoarea reziduală: 50.000 lei/ 5 ani = 10.000 de lei;
- rata de capital: (50.000 lei – 10.000 lei avans – 10.000 lei valoare reziduală) / 8 rate = 3.750 de lei;
- rata de leasing: rata de capital + dobândă;
- TVA aferentă: rata de leasing x 20%;
- dobânda anuală:

$$d_i = (BC_i \times 10\%) / 2;$$

acestea se prezintă în tabelul nr.14:

Tabelul nr. 14 Situaţia creanţelor, pe rate:

Specificaţie	Rata de capital	Dobânda	Rata de leasing	TVA 20%	Total de plată
Avans	10.000	-	10.000.0	2.000	12.000,0
Rata 1	3.750	2.000,0	5.750,0	1.150	6.900,0
Rata 2	3.750	1.812,5	5.562,5	1.112,5	6.675,0
Rata 3	3.750	1.625,0	5.375,0	1.075	6.450,0
Rata 4	3.750	1.437,5	5.187,5	1.037,5	6.225,0
Rata 5	3.750	1.250,0	5.000,0	1.000	6.000,0
Rata 6	3.750	1,062,5	4.812,5	962,5	5.775,0
Rata 7	3.750	875,0	4.625,0	925	5.550,0
Rata 8	3.750	687,5	4.437,5	887,5	5.325,0
Valoarea reziduală	10.000	-	10.000,0	2.000	12.000,0
Total	50.000	10.750	60.750,0	12.150	72.900,0

$$D_i = Bc_i \times 10\% : 2;$$

$$Bc_i = Vi - Av - \sum_{i=1}^{8} Rc_{i-1}, \quad \text{în care:}$$

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Bc_i - baza de calcul al dobânzii în anul "i";
Av – avansul acordat;
Rc_i – rata de capital aferentă anului "i".

În contabilitatea societăţii de leasing:

a) predarea autoturismului:

2678	"Alte creanţe imobilizate"	=2133	"Mijloace de transport"	50.000	50.000

b) emiterea facturii privind avansul de încasat de la locatar:

4111	"Clienţi" =		%	12.000	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		10.000
		4427	" TVA colectată"		2.000

c) încasarea avansului:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	12.000	12.000

d) evidenţierea extrabilanţieră a ratelor de leasing de încasat: 40.750 de lei:

D 8039	„Alte valori în afara bilanţului"	40.750	–

e) În primul an de contract de leasing:
e_1) facturarea ratei nr.1:

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4111	"Clienţi" =	%		6.900	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750
		766	" Venituri din dobânzi"		2.000
		4427	" TVA colectată"		1.150

e_2) încasarea facturii privind rata nr.1:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.900	6.900

e_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.750 de lei:

C	8039 „Alte valori în afara bilanţului"		–	5.750

e_4) facturarea ratei nr.2:

4111	"Clienţi" =	%		6.675,0	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750,0
		766	" Venituri din dobânzi"		1.812,5
		4427	" TVA colectată"		1.112,5

e_5)încasarea facturii privind rata nr. 2:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.675	6,675

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

e_6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.562,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–		5.562,5

f) În al doilea an de contract de leasing:

f_1) facturarea ratei nr.3:

4111	"Clienţi" =		%	6.450	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750
		766	" Venituri din dobânzi"		1.625
		4427	" TVA colectată"		1.075

f_2) încasarea facturii privind rata nr.3:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.450	6.450

f_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.375 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–		5.375

f_4) facturarea ratei nr.4:

4111	"Clienţi" =		%	6.225,0	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750,0
		766	" Venituri din dobânzi"		1.437,5
		4427	" TVA colectată"		1.037,5

BCUIASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

f_5) încasarea facturii privind rata nr.4:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.225	6.225

f_6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.187,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	5.187,5

g) În al treilea an de contract de leasing:

g_1) facturarea ratei nr.5:

4111	"Clienţi" =		%	6.000	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750
		766	" Venituri din dobânzi"		1.250
		4427	" TVA colectată"		1.000

g_2) încasarea facturii privind rata nr.5:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	6.000	6.000

g_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 5.000 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	5.000

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

g4) facturarea ratei nr. 6:

4111	"Clienţi" =	%		5.775,0	
	2678	"Alte creanţe imobilizate"			3.750,0
	766	" Venituri din dobânzi"			1.062,5
	4427	" TVA colectată"			962,5

g5) încasarea facturii privind rata nr.6:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	5.775	5,775

g6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 4.812,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	4.812,5

h) În al patrulea an de contract de leasing:

h1) facturarea ratei nr.7:

4111	"Clienţi" =	%		5.550	
	2678	"Alte creanţe imobilizate"			3.750
	766	" Venituri din dobânzi"			875
	4427	" TVA colectată"			925

h2) încasarea facturii privind rata nr.7:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111	"Clienţi"	5.550	5.550

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

h_3) diminuarea creanţei din contul 8039 de 4.625 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	4.625

h_4) facturarea ratei nr.8:

4111	"Clienţi" =	%	5.325,0	
	2678	"Alte creanţe imobilizate"		3.750,0
	766	" Venituri din dobânzi"		687,5
	4427	" TVA colectată"		887,5

h_5) încasarea facturii privind rata nr.8:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=4111 "Clienţi"	5.325	5.325

h_6) diminuarea creanţei din contul 8039 de 4.437,5 de lei:

C	8039	„Alte valori în afara bilanţului"	–	4.437,5

i) La expirarea contractului de leasing:

i_1) facturarea valorii reziduale plus TVA:

461	"Debitori diverşi"	=	%	12.000	
		2678	"Alte creanţe imobilizate"		10.000
		4427	" TVA colectată"		2.000

BCU "Ion Creangă" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

i2) încasarea facturii privind valoarea reziduală:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	12.000	12.000

Urmărind fluxul înregistrărilor, la societatea de leasing, se observă gradul de conectare a contabilităţii la fiscalitate.

Din punct de vedere fiscal:

- predarea imobilizărilor corporale, la valoarea de ieşire, nu comportă TVA colectată, dar avansul încasat, fiecare rată încasată şi valoarea reziduală încasată comportă şi TVA colectată;
- se calculează, conform clauzelor contractuale, şi se încasează dobândă care comportă şi ea TVA colectată; veniturile din dobânzi sunt impozabile fiscal.

VIII.3.8. Contabilitatea şi fiscalitatea ajustărilor privind pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

Aplicaţia 86.

O entitate-mamă achiziţionează de la o filială a sa 10.000 de acţiuni la preţul de 2,00 lei bucata. Simultan cu achiziţionarea, entitatea achită 3.000 de lei în numerar şi 10.000 de lei prin virament, urmând ca diferenţa să o achite pe parcurs.

Tranzacţionarea este intermediată de o entitate de valori imobiliare, pentru care se percepe un comision de 1% din valoarea tranzacţiei. Dividendele cuvenite pentru primul an de la filială sunt de 4.000 de lei.

După un an se constată că a scăzut cotaţia acţiunilor la 1.90 lei bucata, iar divdendele cuvenite se reduc la suma de 3.800 de lei.

La sfârşitul anului următor cotaţia a scăzut la 1,80 lei bucata, iar

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

dividendele cuvenite se reduc şi ele a 3.750 de lei, urmând să fie încasate în anul următor.

În acest moment entitatea decide să vândă 1.000 de acţiuni la un preţ de 1,80 lei bucata.

În contabilitate:

a) Achiziţionarea titlurilor de valoare:

261	"Acţiuni deţinute la entităţi afiliate"	=	%	20.000	
		5121	"Conturi la bănci în lei"		10.000
		5311	"Casa în lei"		3.000
		2691	"Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate"		7.000

b) Obligaţia de a plăti comisionul:

	%	=401	"Furnizori"		240
622	"Cheltuieli cu comisioanele şi onorariile"			200	
4426	"TVA deductibilă"			40	

c) Plata acţiunilor de achitat şi a comisionului:

BCUIAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

	%	=5121	"Conturi la bănci în lei"		7.240
2691	"Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate"			7.000	
401	"Furnizori"			240	

d) Încasarea dividendelor la sfârşitul primului an:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=7611	"Venituri din acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	4.000	4.000

e) Pierderea de valoare a acţiunilor la sfârşitul primului an:

6863	"Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	=2961	"Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor la entităţile afiliate"	1.000	1.000

f) Încasarea dividendelor la sfârşitul anului al doilea:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=7611	"Venituri din acţiuni deţinute la entităţi afiliate"	3.800	3.800

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

g) Majorarea ajustării pentru pierderea de valoare a acţiunilor la sfârşitul anului al doilea:

6863	"Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare""	=2961	"Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"	1.000	1.000

h) Dreptul de a încasa dividende în anul al treilea:

461	"Debitori diverşi"	=7611	"Venituri din acţiuni deţinute la entităţi afiliate"	3.750	3.750

i) Vânzarea unor acţiuni:

i_1) Relaţia cu cumpărătorul:

461	"Debitori diverşi"	=7641	"Venituri din imobilizări financiare cedate"	1.800	1.800

i_2) Scoaterea din evidenţă a acţiunilor vândute (cedarea):

6641	"Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate"	=261	"Acţiuni deţinute la entităţile afiliate"	2.000	2.000

B.C.U. M. EMINESCU - IAŞI

BCU IAŞI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

i3) Încasarea contravalorii acţiunilor vândute:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	1.800	1.800

i4) Anularea ajustării pentru pierderea de valoare, aferentă acţiunilor vândute:

2961	"Ajustări pentru pierderea de valoare a acţiunilor deţinute la entităţile afiliate"	=7863	"Venituri financiare din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare"	200	200

j) Încasarea dividendelor aferente anului al treilea, la începutul anului al patrulea:

5121	"Conturi la bănci în lei"	=461	"Debitori diverşi"	3.750	3.750

Din punct de vedere fiscal:

- Tranzacţionarea acţiunilor nu este supusă fiscalităţii pe linia TVA;
- Comisionul de tranzacţionare cuvenit entităţii imobiliare este supus fiscalităţii pe linia TVA;
- Veniturile din dividende nu sunt impozabile întrucât a fost impozitat la filială;
- Veniturile din cedarea imobilizărilor financiare sunt impozabile;
- Cheltuielile privind cedarea imobilizărilor financiare sunt deductibile;

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Veniturile din ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare nu sunt impozabile;
- Cheltuielile financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare sunt nedeductibile.

Notă: Într-o manieră similară se abordează toate categoriile de ajustări privind pierderea de valoare a celorlalte categorii de imobilizări financiare, mai puţin ajustările aferente pierderii de valoarea a "Certificatelor verzi amânate", pentru care se aplică un regim special (exemplificarea a fost făcută la paragraful VIII.3.6. "Contabilitatea şi fiscalitatea certificatelor verzi amânate")

Desigur, modelările contabile privind imobilizările financiare pot fi extinse, însă tratamentele aplicate sunt cele mai semnificative şi sunt în măsură să surprindă, prin fluxul înregistrărilor contabile, aspectele fiscale ale operaţiunilor economico-financiare.

****

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BIBLIOGRAFIE

1. **BALTEŞ**, N., Ciuhureanu,A.T., *Contabilitate financiară*, Sibiu: Editura Universităţii „ Lucian Blaga" , Sibiu, 2014.
2. **BISTRICEANU**, G. şi colab. *Finanţele agenţilor economici*, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 1995.
3. **DOBROTĂ**, N (coord.) *Dicţionar de economie*, Bucureşti: Editura Economică, 1999.
4. **FELEAGĂ**, L., Feleagă, N., *Contabilitate financiară. O abordare europeană şi internaţională*, vol.2, Bucureşti: Editura Economică, 2007.
5. **FELEAGĂ**, N., *Contabilitate aprofundată*, Bucureşti: Editura Economică, 1996.
6. **MOCANU, M.**, *Contabilitatea fiscală aprofundată a imobilizărilor corporale*, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2014.
7. **PARASCHIVESCU**,M.D. şi colab., *Contabilitate financiară aprofundată*, Iaşi: Editura Tehnopress, 2011.
8. **PÂNTEA**, I.P., Bodea, G., *Contabilitate financiară*, Deva: Editura Intelcredo, 2011.
9. **RISTEA**, M., Dumitru,C-G., *Contabilitate financiară*, Bucureşti: Editura Mărgăritar, 2003.
10. **RISTEA**, M., şi colab. *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea Standardelor Internaţionale de Contabilitate – IAS 36 Deprecierea activelor*, Bucureşti: Editura CECCAR, 2004.
11. **RISTEA**, M., şi colab. *Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol 1, Bucureşti: Editura Universitară, 2009.
12. **TABĂRĂ**, N., *Sisteme contabile comparate*, Iaşi: Editura TipoMoldova, 2014.
13. **VĂCĂREL**, I.(coord.) *Finanţe publice*, ediţia a V-a, Bucureşti: Editura Didactică şi Pedagogică, 2006.

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1. ***, *Legea contabilităţii* nr.82/1991, actualizată şi republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 902 din 11.12.2014, prin O.U.G. nr.79/2014.
2. ***. *Legea nr.15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale*, republicată în Monitorul Oficial al României nr.242 din 31 mai 1999, cu modificările şi completările ulterioare.
3. ***, *Legea nr.227/08.09.2015 privind Codul fiscal*, publicată în Monitorul Oficial al României nr.688 din 10.09.2015.
4. ***, *Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr. 37/2011 pentru modificarea şi completarea Legii contabilităţii nr.82/1991 şi pentru modificarea altor acte normative incidente*, publicată în Monitorul Oficial al României nr.285 din 22 aprilie 2011.
5. ***, *Ordonanţa de urgenţă a Guvernului nr.34 din 11 aprilie 2009 cu privire la rectificarea bugetară pe anul 2009 şi reglementarea unor măsuri financiar-fiscale*, publicată în Monitorul Oficial al României nr. 249 din 14 aprilie 2009, cu modificările şi completările ulterioare.
6. ***, *Ordonanţa Guvernului nr.51 din 28 augusat 1997 privind operaţiunile de leasing şi societăţile de leasing*, republicată în Monitorul Oficial al României nr.9 din 12 ianuarie 2000, cu modificările şi completărilor ulterioare.
7. ***, *Hotărârea Guvernului nr.909 din 29 decembrie 1997 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, modificată şi completată prin Ordonanţa Guvernului nr. 54 din 28 august 1997,* publicată în Monitorul Oficial al României nr. 4 din 8 ianuarie 1998.
8. ***, *Hotărârea Guvernului nr.214 din 25 martie 1999 privind activităţile de natură economică pentru care se calculează amortizarea mijloacelor fixe*, publicate în Monitorul Oficial al României nr.133 din 31 martie 1999.
9. ***, *Hotărârea Guvernului nr.568 din 3 iulie 2000 pentru modificarea şi completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr.15 din 24 martie 1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale şi necorporale, cu modificările ulterioare, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr.909 din 29 decembrie 1997*, publicată în Monitorul Oficial al României nr.333 din 18 iulie 2000.

12. ***, *Hotărârea Guvernului nr.2.139 din 30 noiembrie 2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea şi duratele normale de funcţionare a mijloacelor fixe*, publicată în Monitorul Oficial al României nr.46 din 13 ianuarie 2005, cu modificările ulterioare.
13. ***, *Hotărârea Guvernului nr. 105 din 18 februarie 2009 privind abrogarea Hotărârii Guvernului nr.831 din 2 decembrie 1997 pentru aprobarea modelelor formularelor comune privind activitatea financiară şi contabilă şi a normelor metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora*, publicată în Monitorul Oficial nr.105 din 20 februarie 2009.
14. ***, *Hotărârea Guvernului nr. 276 din 21mai 2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe*, publicată în Monitorul Oficial al României nr 313 din 30 mai 2013.
15. ***, *O.M.F.P. nr.1802 din 29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situaţiile financiare anuale individuale şi situaţiile financiare anuale consolidate,* publicat în Monitorul Oficial al României nr.963/ 30.12.2014, Partea I.
16. ***, *IASB, Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRS). Norme oficiale emise la 1 ianuarie 2015*, traducere CECCAR, Editura CECCAR, Bucureşti, 2015.

BCUIASI/CENTRAL

B.C.U. M. EMINESCU IAŞI

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCUIASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Mihai Mocanu este absolvent al Facultăţii de Ştiinţe Economice din cadrul Universităţii "Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi, specializarea

" Contabilitatea şi economie agrară", promoţia 1982, cu media generală 9,85. El a îndeplinit funcţia de profesor de discipline economice la Colegiul Agricol "Dimitrie Cantemir" Huşi, în perioada 1982-2005.

La 1 mai 2000, pe bază de concurs, devine lector universitar titular la Universitatea "Lucian Blaga" din Sibiu, Facultatea de Ştiinţe economice, Departamentul Finanţe-Contabilitate.

În iunie 2006 devine doctor în ştiinţe economice, domeniul de doctorat contabilitate, la Universitatea „Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi, la Facultatea de Economie şi Administrarea Afacerilor.

În anul 2006 devine expert evaluator în proprietăţi imobiliare, iar în 2007 devine expert contabil.

Este autor al numeroase articole ştiinţifice, prezentate la diverse conferinţe naţionale şi internaţionale, acestea fiind şi publicate. În toată această perioadă (1982-2015) a desfăşurat cu succes activităţi didactice, metodice şi ştiinţifice.

Între preocupările didactice şi ştiinţifice, alături de CONTABILIATEA FINANCIARĂ şi FISCALITATE, amintim: CONTABILITATEA DE GESTIUNE, SISTEME CONTABILE COMPARATE, CONTABILITATE CONSOLIDATĂ, CONTABILITATEA INSTITUŢIILOR PUBLICE, ca să ne oprim doar la cele actuale.

Apariţia lucrării CONTABILITATEA ŞI FISCALITATEA ACTIVELOR IMOBILIZATE elaborată de lectorul universitar doctor în economie Mihai MOCANU constituie un succes atât pentru autor cât şi pentru colectivul de cadre didactice de la „ Şcoala Superioară de Contabilitate" a Universităţii „Lucian Blaga" din Sibiu. Cartea se adresează studenţilor, masteranzilor, doctoranzilor, managerilor şi profesioniştilor în domeniul contabilităţii.

Prof. univ. dr. Neculai Tabără
Universitatea "Alexandru Ioan Cuza" din Iaşi

9 786066 768108